

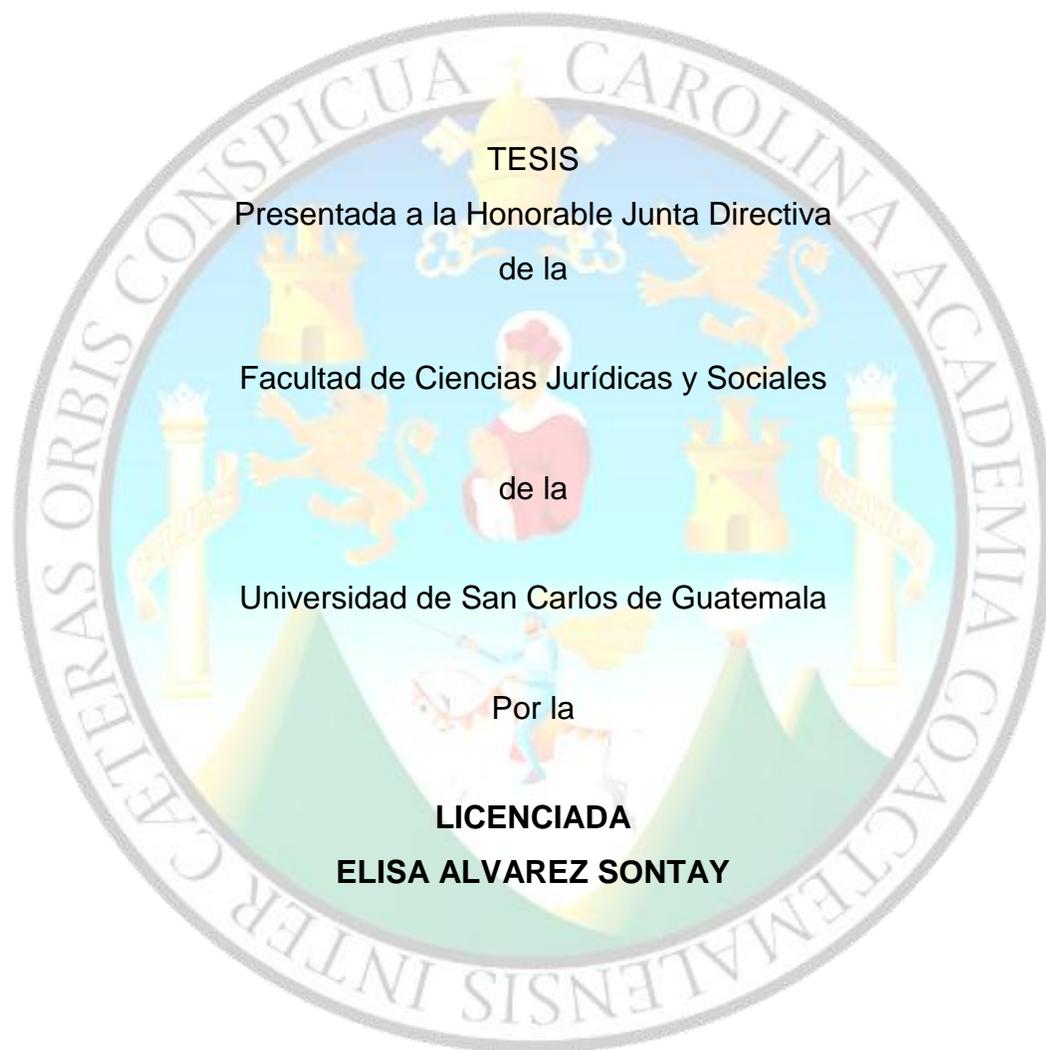
**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

ELISA ALVAREZ SONTAY

GUATEMALA, SEPTIEMBRE 2019

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



TESIS

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

ELISA ALVAREZ SONTAY

Previo a conferírsele el Grado Académico de
MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO
(Magister Scientiae)

Guatemala, septiembre 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: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: M. Sc. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez
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

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: Dr. Luis Fernando Cordón Morales
VOCAL: M. Sc. Félix Rodolfo Ayala López
SECRETARIO: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando

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

Guatemala, 19 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:

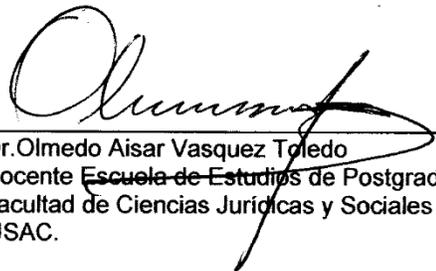
Según Acta del Consejo Académico de la reunión Ordinaria celebrada el 31 de mayo del 2017, en el Acta N°. 02-2017, Punto CUARTO, Inciso 4.4 y de la Acta N°. 13.2017, contenida en el Punto CATORCE, Inciso 14.10, se hace de su conocimiento que se ha guiado, elaborado, tutoriado y revisado el informe final de tesis titulado **“Naturaleza Jurídica de la Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria: Análisis Jurídico de la Estructura Normativa y Doctrinaria en la República de Guatemala”** del estudiante o de la estudiante Licda. Elisa Alvarez Sontay, 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.

Tomando como base el reglamento de tesis de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, este informe cumple con los requisitos establecidos en él, por lo tanto extendiendo el dictamen de aprobación para la (o par el) Licda. Elisa Alvarez Sontay, pueda continuar con el proceso de tesis.

Así mismo los criterios vertidos en la presente tesis son responsabilidad exclusiva del autor, atentamente,



MSc Dennis Billy Herrera Arita
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC.



Dr. Olmedo Aisar Vasquez Toledo
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC.

Guatemala, 20 de septiembre de 2019

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12

Señor director:

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

**NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN
FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Esta tesis fue presentada por la **Licda. Elisa Álvarez Sontay**, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela 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 realizada la corrección indicada, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar
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, 20 de septiembre del dos mil diecinueve.-----

En vista de que la Licda. Elisa Álvarez Sontay aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 18-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“NATURALEZA JURÍDICA DE LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**. 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

Acto que dedico

A Dios: Por su infinita misericordia, por estar siempre en mi caminar, brindándome sabiduría y entendimiento, en cada una de las etapas de mi existencia, por lo que este triunfo sea para la gloria de él.

A La: Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala, Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por permitir mi especialización.

A: Mis padres. Martha Sontay y Sergio Armando Tení, por haberme forjado como la persona que soy, por eso les dedico este nuevo logro, gracias por la motivación constante para alcanzar mis anhelos.

A: Mi abuela Ventura Sontay, por su gran fortaleza y corazón.

A: Mis hermanos. Andrea, Sergio y Jorge por ser más que mis hermanos son mis amigos y mi motivación para seguir adelante.

A: Mis sobrinos Alejandro José y Luciana Isabella por alegrarme mi vida.

A: Mis amigos y amigas, por su cariño y apoyo.

ÍNDICE



Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Interpretación del Derecho Tributario.....	1
1.1. Evolución histórica de la tributación.....	1
1.2. Presión tributaria.....	8
1.3. Concepto del Derecho Tributario.....	8
1.4. Autonomía del Derecho Tributario.....	10
1.4.1. Autonomía frente al Derecho Civil.....	10
1.4.2. Autonomía frente al Derecho Administrativo.....	13
1.4.3. Posiciones eclécticas.....	15
1.5. Distintas posiciones a la problemática de la autonomía del Derecho Tributario.....	16
1.6. Relación del Derecho Tributario con otras disciplinas del Derecho.....	18
1.6.1. Derecho Constitucional.....	18
1.6.2. Derecho Administrativo.....	20
1.6.3. Derecho Civil.....	20
1.6.4. Derecho Procesal Civil.....	21
1.6.5. Derecho Internacional Público.....	21
1.6.6. Derecho Aduanero.....	23
1.6.7. Derecho Penal.....	23
1.7. Interpretación de las normas tributarias.....	24
1.7.1. Concepto de interpretar.....	24
1.8. Métodos de interpretar de las normas tributarias.....	26
1.8.1. Método apriorísticos.....	26
1.8.2. <i>Interpretatio in dubio pro fisco</i>	26
1.8.3. <i>Interpretatio in dubio contra fisco</i>	27
1.9. Métodos generales de interpretación.....	28



1.9.1.	Interpretación literal.....	29
1.9.2.	Método lógico.....	30
1.9.3.	Método histórico.....	31
1.9.4.	Método sistemático.....	32
1.9.5.	Método teleológica o finalista.....	33
1.9.6.	Método empírico.....	34
1.10.	Clases de interpretación según su origen.....	34
1.10.1.	Interpretación auténtica.....	35
1.10.2.	Interpretación usual.....	35
1.10.3.	Interpretación doctrinal.....	36
1.11.	Integración analógica.....	36
1.11.1.	Formas de analogía.....	38

CAPÍTULO II

2.	Infracciones y delitos tributarios.....	41
2.1.	Las infracciones tributarias.....	42
2.2.	Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias.....	46
2.3.	Clasificación doctrinaria de las infracciones tributarias.....	49
2.4.	Consideraciones generales de los delitos tributarios.....	51
2.5.	Las sanciones tributarias.....	55
2.6.	Clasificación de las sanciones tributarias.....	57

CAPÍTULO III

3.	Aspectos fundamentales de la resistencia a la acción fiscalizadora.....	67
3.1.	Sistemas tributarios.....	68
3.2.	Principios que fundamentan los sistemas tributarios.....	76
3.3.	Obligación tributaria.....	85
3.4.	Sujetos de la obligación tributaria.....	91
3.5.	Hecho generador.....	94
3.6.	Las intendencias dentro de la SAT en Guatemala....	95



3.7. Resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.....

CAPÍTULO IV

4.	Determinación objetiva de la resistencia a la acción fiscalizadora.....	103
4.1.	El procedimiento administrativo tributario.....	105
4.2.	La resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT como factor principal en el incumplimiento de las obligaciones tributarias.....	107
4.3.	El procedimiento administrativo de fiscalización previamente a constituir la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.....	111
4.4.	Aspectos fundamentales en el momento de consumarse el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.....	118
4.5.	La interpretación del plazo para constituir la resistencia a la acción de la SAT.....	124
	CONCLUSIONES	135
	REFERENCIAS	137



INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario es fundamental dentro de un Estado de Derecho, pues gran parte de la capitalización de un Estado se basa en la recaudación fiscal que estos tengan, es decir, que necesariamente deben contar con un sistema tributario eficiente en el cual sin distinción alguna sus habitantes cumplan con sus obligaciones tributarias.

Es así que, dentro del vasto campo del Derecho Tributario, especialmente el que se desarrolla en Guatemala, una de las figuras que genera cierta controversia es la resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), la cual se constituye, desde el momento en que el contribuyente por medio de cualquier acto o acción pretenda obstaculizar la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria; sin embargo, para que el actuar del contribuyente se matice en el supuesto que se esboza, para configurar la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, necesariamente deben de haber transcurrido los tres días que se le han impuesto para hacer efectivo el requerimiento que se le ha hecho.

De tal forma que, en este punto, es donde surge el eje principal y motivo que necesariamente debe analizarse, porque el plazo conferido por la Superintendencia de SAT, el cual se encuentra regulado en el Artículo 93, del Código Tributario, tiende a ser el aspecto fundamental que ha generado cierta discordia en cuanto al cumplimiento del mismo, es decir, que en el momento de aplicar lo considerado en este artículo, instantáneamente, concurren los supuestos que configuran la acción fiscalizadora de la SAT o bien deben acaecer otros aspectos para que efectivamente se cumpla con lo establecido en la Ley, circunstancia que tiende a ser confusa y no existe claridad en cuanto a la aplicación de lo estipulado en el Artículo 93 del Código Tributario.

Teniendo dentro de esta incidencia la necesidad de que se autorice una prórroga por parte de la SAT para la entrega de la documentación o información requerida al



contribuyente fuera del plazo establecido, es decir, si la presentación de la misma fuera de tiempo, no media la intención de pretender perjudicar a la SAT con una supuesta negativa en cuanto a la entrega de lo requerido, constituye también una resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, pues el contribuyente, atendiendo a sus posibilidades, cuenta con la disposición de colaborar con las autoridades tributarias, pero, de cierta manera, existen obstáculos que impiden cumplir con lo requerido en tiempo.

Sin embargo, esta situación presenta incongruencia en los criterios formulados por la SAT y los órganos jurisdiccionales que conocen en estas incidencias en cuanto se refiere a en qué casos, efectivamente, se constituye la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, porque en el Código Tributario taxativamente se establecen los supuestos en los que se puede configurar dicha figura del ámbito tributario y, a la vez, cuál es el plazo que se ha impuesto para ello, por lo que esto solamente evidencia la falta de objetividad e interpretación de lo postulado en la Ley para esta figura. Por lo tanto, es fundamental que se determine cuáles son los motivos que generan esta incidencia y con base a los mismos se puedan formular soluciones ecuanímes que permitan una eficiente actividad fiscalizadora por parte de la SAT, debido a que en algunos casos el contribuyente tiene la intención de colaborar con las autoridades pero el plazo de tres días, que comienza a contar a partir del día siguiente de notificado, es demasiado corto atendiendo a lo complejo que pueden resultar algunos de los documentos requeridos.

Pues la infracción administrativa de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, es una figura exclusiva del Derecho Tributario, por lo tanto, se rige por los mismos principios y el mismo ordenamiento legal; siendo necesario el conocimiento de los principios que la informan, para determinar si estos son vulnerados o no.

En este sentido, el principio de legalidad que constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en el que se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, otorgando en materia tributaria, prevalencia a dicho principio al establecer que son nula ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que



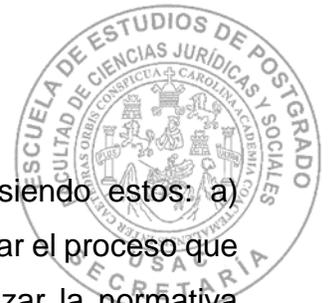
contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Por lo tanto, cada uno de estos aspectos tienden a ser el motivo por el cual es necesario realizar o desarrollar una investigación sobre este tema, pues actualmente se cuenta con escasa bibliografía sobre esta temática, de tal forma que al gestarse la presente investigación se concretizará una nueva fuente de información que permitirá o será la base de estudios posteriores que se realicen sobre la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

Con base en lo anteriormente expuesto, se define el problema siguiente: ¿Cuáles son los indicadores que se constituyen en resistencia a la actividad fiscalizadora, por el hecho que el contribuyente no pueda cumplir en el plazo que la ley establece para los requerimientos de la Superintendencia de SAT?

La respuesta al problema definido es la hipótesis siguiente: La solicitud de una prórroga, invalida la apreciación dolosa de no colaboración con el ente fiscal, pudiéndose identificar que la Superintendencia de SAT, se ve obligada a ser objetiva en la interpretación del plazo establecido en la Ley, para posibilitar el otorgamiento de una prórroga razonable para complementación de la documentación requerida.

El objetivo general de la presente investigación se constituye por medio de la determinación de los factores fundamentales, que impiden la autorización de una prórroga del plazo respectivo, dentro del requerimiento que realiza la SAT a sus contribuyentes, para que su actuar no constituya una resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.



Para ello, es necesario establecer los objetivos específicos, siendo estos: a) Indagar los aspectos fundamentales del Derecho Tributario; b) determinar el proceso que constituye la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT; c) analizar la normativa guatemalteca referente a Derecho Tributario; y d) investigar los criterios empleados por los órganos jurisdiccionales competentes concernientes a la figura de la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

La investigación se realizó desde la metodología deductiva, que consistió en estudiar la legislación, doctrina y casos prácticos pertinentes a la materia tributaria, para la elaboración de la hipótesis que permitiera proporcionar una explicación a la figura de “La resistencia a la acción fiscalizadora”, lo que trajo como referencia deducir proposiciones, para comprobar la veracidad de los mismos.

En el primer capítulo, se fundamenta teóricamente lo concerniente al Derecho Tributario, puntualmente a su interpretación, razón por la cual cuenta con una temática que versa sobre los métodos de interpretación que se necesitan para interpretar las normas jurídicas, a la vez, se postulan una serie de definiciones referentes a Derecho Tributario y que inciden en su autonomía.

Asimismo, en el capítulo dos, se exponen las infracciones y delitos tributarios, estableciendo la naturaleza de ambas figuras y su respectiva clasificación, para que, de esta manera, se desarrollan las principales instituciones que integran el sistema financiero y tributario guatemalteco.

En el capítulo tres, se matiza lo referente a la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, esbozando para ello lo pertinente a los sistemas tributarios y sus respectivos principios para que de esta manera se pueda constituir lo correspondiente a la obligación tributaria y los sujetos que concurren en la misma, circunstancias que permiten definir lo que es la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

Finalmente, en el capítulo cuatro, se realiza un análisis prolijo relativo a la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, en el cual se abarca la controversia en cuanto a la interpretación de la normativa pertinente que regula a esta figura; estableciendo el procedimiento tributario administrativo, aspectos fundamentales en el momento de consumarse el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT y como esto ha impedido que se genere una efectiva fiscalización por parte de la Superintendencia de SAT.







CAPÍTULO I

Interpretación del Derecho Tributario

Para desarrollar adecuadamente el tema referente a la interpretación del Derecho Tributario, es indispensable que se expongan dentro de este capítulo, los principales aspectos que estén orientados a establecer el origen y naturaleza jurídica de este derecho, y que incidan a la vez en la formulación de definiciones referentes a esta rama del derecho, porque mediante esta se regulan algunas de las formas mediante las cuales un Estado determinado se capitaliza y en sí puede cumplir mediante la ejecución de estos, con sus principales funciones, es por ello, que la interpretación del Derecho Tributario tiende a ser fundamental en la consecución de los fines estatales, contemplados, principalmente en los artículos 1 y 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.1. Evolución histórica de la tributación

El Estado como ente supremo, históricamente ha tenido la necesidad de encontrar las formas equánimes para agenciarse de recursos mediante los cuales pueda satisfacer las necesidades de sus habitantes y garantizarles con ello sus derechos fundamentales, surgiendo de esta manera la figura de los tributos, sentando a la vez, las bases del Derecho Tributario. Es así como las formas para generar recursos progresivamente incentivaron el desarrollo o evolución del pensamiento financiero, sin embargo:

A lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, a las cuales también denominaremos “tributos”, aunque en el sentido lato del término. (Catalina Garcia, 1999, p.11).



Por lo que esto se constituye en uno de los antecedentes más precisos de los tributos, evidenciando con ello, la necesidad imperante que ha existido a lo largo del tiempo de generar recursos que posteriormente serán invertidos y que no necesariamente debía de existir la figura del Estado, como una entidad suprema, que instaurara este tipo de obligaciones.

En el caso del Antiguo Egipto, una de las formas en que se generaban los recursos, era mediante figuras arcaicas de los tributos, consistente en gravar tanto el consumo como los réditos, circunstancia que se evidenciaba a través de papiros que establecían un impuesto a los cereales, obligación que debía ser efectiva por toda la población, sin excepción alguna, y quienes no podían cultivarlos debían de comprarlos, siendo así que esta forma de imposición de las obligaciones de tipo tributario se convertían en obligatorias, acentuando los precedentes de la denominada tributación extrafiscal o imposición de ordenamiento, cuya finalidad era subsidiaria (Catalina Garcia, 1999, pág. 12).

Asimismo, en Atenas, uno de los impuestos más importantes que grababa la riqueza era conocido como *eisfora*, el cual solamente surgía en tiempos de guerra, pues mediante la recaudación de este impuesto se paliaban los gastos ocasionados por la guerra, generando esto a la vez, que este tributo fuera uno de los pocos que se podían rescindir, es decir que dejaban de tener vigencia en el momento en que cesaba la guerra, sin embargo, esto no le vedaba la característica de ser obligatorio para todos; de allí acontece el impuesto progresivo sobre la renta que se generaba (Catalina Garcia, 1999, pág. 12).

A diferencia de otras sociedades, Roma se erigió como una de las más importantes en cuanto al ámbito tributario, pues dentro de esta confluyeron una amplia gama de tributos que cobraron relevancia, entre los que se encontraba el tributo moderno, representado por el impuesto sobre las herencias, que a la fecha es uno de los más importantes dentro del derecho civil, en lo que respecta al tema de las sucesiones



hereditarias; a su vez en Roma nace el antecedente de extrafiscalidad de la tributación, el cual se materializó por medio del *ultra tributa*, mismo que debía contrarrestar la decadencia de las costumbres (Catalina Garcia, 1999, pág. 12).

Esta gran diversidad de tributos que se gestaron durante la civilización romana, han tenido repercusión en algunos impuestos modernos, pues muchos de estos sentaron las bases de los tributos que hoy en día, agencian de recursos a un Estado determinado, siendo un caso puntual el del impuesto sobre las herencias, que en algunos países como Guatemala, no solamente incorporan a este tributo, lo referente a las herencias, sino que también a las donaciones pero específicamente aquellas que se gestan por causa de muerte, abarcando a la vez, los legados, es decir, que este impuesto es clave dentro del ámbito de las sucesiones hereditarias, razón por la cual tiende a ser determinante para el derecho civil en lo que respecta a este tema.

De tal forma que al ser Roma una de las civilizaciones con mayor auge en lo referente a los tributos, se hizo necesario que se crearan figuras mediante las cuales se encargaran de ordenar y administrar el cumplimiento de las obligaciones de carácter tributario, y para evitar que estas funciones fueran ejecutada arbitrariamente también se crearon instituciones encargadas de defender los abusos que se pudieran causar, es así como dentro de estas se encontraba el *curator*, que velaba por los intereses fiscales, y al *defensor civitatis*, que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos. Además, los senadores que componían el *ordo decurionum* respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales (Catalina Garcia, 1999, p.13).

Estas instituciones encargadas de recaudar y vigilar la recaudación de los respectivos tributos, paulatinamente se fueron adhiriendo a la estructura del Estado, pues en la actualidad las mismas son fundamentales en la generación de ingresos, y que regularmente se encuentran representadas por intendencias de SAT, por lo que sus actividades correspondientes deben estar dirigidas a ser lo más eficientes en la

recaudación de tributos como también de sancionar y fiscalizar a quienes negligentemente se opongan o evadan el pago de las mismas.



En tanto, la Escuela Liberal ha sido pieza fundante dentro de la formulación de corrientes ideológicas que permiten un adecuado análisis del ámbito tributario, siendo uno de sus más grandes exponentes Adam Smith, quien al referirse a los impuestos sostiene que los ingresos individuales surgen de tres distintas fuentes: la renta (renta propiamente dicha es sólo la que deriva de la tierra, y se le paga al terrateniente por el uso de las fuerzas originales e indestructibles del suelo), los beneficios y los salarios, de modo que todo impuesto tiene que ser pagado, en último término, por una u otra de estas tres clases de ingresos, o por todas ellas, indiferentemente (Catalina Garcia, 1999, p. 21).

Postulado que propugna, que indistintamente de la fuente de ingresos que tenga un individuo, de cualquier forma, siempre estará sujeto al cumplimiento de una obligación que deviene de una entidad suprema representada por el Estado y que se matiza de una amplia gama de tributos que deberán hacerse efectivos únicamente por quienes ejecuten alguna de estas fuentes dentro de la circunscripción territorial de un Estado.

Erróneamente y debido al carácter opresor que representaron en algunos pasajes históricos del hombre, las autoridades que reinaron oportunamente, la figura de los tributos se satanizó de una forma en la que estos representaban una especie de servidumbre o vasallaje, en la que se debía de cumplir con el pago de los mismos, pues de lo contrario no se les daría la protección pertinente, pero con el paso del tiempo y el cambio de ideologías, esta concepción se fue transformando llegando al punto en que los tributos, representaban esa pieza angular en la existencia de un Estado y por ende se va formando la necesidad de que exista una rama del derecho encargada de regular solamente esta materia, siendo este el Derecho Tributario.

De los anteriores contextos, se puede apreciar que la evolución del Derecho Tributario, surgió con el nacimiento del Estado y del Derecho; es así como: “Los sistemas



de los diversos países asumen determinadas características, con predominio de los impuestos de tipo objetivo” (Villegas H. B., 2000). Es decir, que la forma en cómo un país determinado estructurará su sistema económico dependerá de la realidad que este propone a sus habitantes, por lo tanto, existirán distintos sistemas que tendrán de igual forma mecanismos mediante los cuales generarán sus propios recursos.

Para estos países, su sistema va cada día en avance, adoptando modalidades que sirven para la mayor generación de ganancias o utilidades.

Los sistemas tributarios adoptan, en general, como espina dorsal el impuesto progresivo a la renta de las personas físicas, que se asocia a gravámenes al patrimonio y a la herencia. Como complemento, se mantiene los impuestos a los consumos en general. (Villegas, 2000, p. 293).

Modalidades que puede generar problemas, según el autor Héctor Villegas, para poder solucionarlo, corresponde a la política financiera y a la administración o técnica financiera (p. 296), formular su concepto de sistema tributario que se más eficiente. Es por ello que cada sistema tributario, pareciera que contiene diversos desafíos, pero estos sistemas en todo momento deben procurar que:

El tributo origine un ingreso suficiente en cualquier situación (aspecto fiscal), que no trabe la producción nacional (aspecto económico), que se distribuya equitativamente (aspecto social) y que se recaude con menos costo, mayor comodidad y menor dificultad para el Estado y los contribuyentes (aspecto administrativo). (Villegas, 2000, p. 297).

En Guatemala, el Derecho Tributario, así como en otros países, no escapa su implementación, pues este fue evolucionando a lo largo de nuestra historia por el trato que surge entre los integrantes de la sociedad con el Estado en sí, porque este para subsistir y lograr su finalidad, efectúa estrategias para obtener ingresos, estos a través



de impuestos. Bajo esa perspectiva, existe épocas que son necesario su conocimiento, de los cuales encontramos la sociedad Maya 1000 a. C – 1524 después de Cristo, en los que su evolución fue basada en el parentesco, el ritual, el comercio y las alianzas militares. Conforme la sociedad se fue organizando, así fue desarrollando para poco a poco consolidar su economía, la formación de instituciones políticas y el afianzamiento de relaciones sociopolíticas entre las diferentes unidades políticas autónomas.

En esta época de la Civilización Maya, se evidenció una mayor tributación entre los mayas; los que fueron a raíz de las actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia. De manera correlativa también podemos decir que la importancia del tributo se derivaba en la participación en las guerras, como beneficio del vencimiento de la parte contraria, se rindiera tributo a la parte vencedora; ello formaba parte entonces de un crecimiento a su sistema económico.

Posteriormente, al pasar al régimen colonial, 1524 – 1821, se ve involucra ya la Corona Española, a través de la conquista y de la colonización que hiciera a América; en Guatemala el dominio fue a diversos pueblos de los cuales encontramos K'iche's, Kaqchikeles, Tz'utujiles, Mames, Poqomames; en esta época lo importante fue la estimulación al comercio e intercambio, introduciéndose así la modificación a la estructura impositiva. Su inserción al mundo de la economía fue a través de la producción de añil, creando un sistema de explotación a la fuerza de trabajo indígena, de ahí el surgimiento de un sistema tributario basado en una dominación a la población indígena.

Época que también se puede se estableció un tributo en especie; circulando para comerciar los bienes como maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos.

Los impuestos implementados en este tiempo fueron alcabala, el quinto real y otros de menor cuantía, como el papel sellado, el aguardiente y la pólvora.



La época independiente, 1821-1944, lo más trascendental de este tiempo fue el sistema impositivo federal destinado al sostenimiento de la República los ingresos provenientes del monopolio del tabaco, alcabala marítima, correos y pólvora. En los cuales Guatemala como medidas económicas, incentivó el cultivo de la grana o cochinilla y del café, para fortalecer la hacienda pública; época que también se introdujo una tasa por las ventas y trueques de todos los frutos; otro gravamen implementado fue la contribución urbana, que recayó sobre la renta que anualmente produjeran o pudieran producir las casas, tiendas o almacenes.

Al inicio del gobierno de José Rufino Barrios como una reorganización de la administración, se realizó la primera reforma tributaria de 1881, que produjo el primer Código Fiscal de Guatemala, el denominado Decreto número 263, en las que se estableció secciones la estructura impositiva. Así también se establece que, en el gobierno de Estrada Cabrera se estableció como una de las medidas tributarias aumentar los derechos de importación, los cuales ayudaron al incremento de la recaudación de ingresos para el Estado.

En el período contemporáneo, época en la que Guatemala realizó una reforma tributaria, que básicamente consistió en la introducción del Impuesto sobre la Renta, el que fue aprobado en 1962; periodo en el surge la liberalización del comercio intra-centroamericano, al que ya no se aplicó aranceles, y los incentivos fiscales principalmente a la industria y producción agrícola y pecuaria, consistentes en exenciones y exoneraciones.

Periodo que se establece la primera impugnación ante la Corte de Constitucionalidad por la realización de la reforma tributaria para bloquear el cobro de impuestos y restringir la capacidad legislativa. Época en la que finalmente se logra codificar de manera precisa el sistema tributario a través de la implementación del Código Tributario.



1.2. Presión tributaria

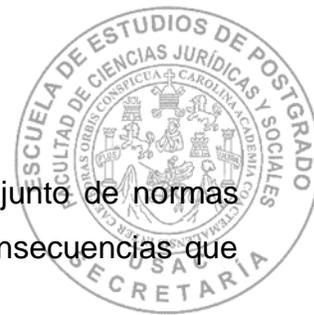
Este consiste en una relación existente entre una interacción fiscal que es soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad existente en un territorio y la renta que este grupo posee (Villegas, 2000).

Entre los cuales existen tres clases de presiones siendo estos:

- Presión tributaria individual. Este surge de comparar el importe total de la deuda fiscal de una persona con su renta; en esta noción no se tiene que tomar en cuenta los servicios que el contribuyente recibe.
- Presión tributaria sectorial. Este nace de comparar el importe de la deuda de un determinado sector con la renta que produce en si el sector (podemos mencionar los agricultores, profesionales, industriales). Este porcentaje da ventaja al fisco, sin embargo, resulta ser difícil establecerla ante la falta o incertidumbre de las estadísticas.
- Presión tributaria nacional. Esta noción surge entre el conjunto de tributos y la riqueza de la colectividad. Concepto que puede ser para la administración fiscal tolerante o bien excesiva.

1.3. Concepto del Derecho Tributario

Dado algunas nociones del surgimiento lato del Derecho Tributario, los que dieron origen a su estudio y posterior codificación; siendo entonces definido como: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos” (Villegas H. B., 2001).



El Derecho Tributario para (Catalina Garcia, 1999): “Es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan”.

Derecho Tributario es:

Una de las ramas más importantes del Derecho Financiero, está integrado por el conjunto de disposiciones legales que norman las relaciones jurídicas que surgen entre el Estado, en su condición de acreedor de obligaciones tributarias, con las personas obligadas a su cargo por mandato de la ley. (Benítez Rivas, 2009).

El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos (Santiago de León, 2008, pág. 1).

El Derecho Tributario o Derecho Fiscal: “Es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos” (Giuliani Fonrouge, 2004, p. 34).

Llamamos Derecho Tributario: “Al conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos” (Jarach, 1996).

De lo que se concluye, que el Derecho Tributario por ser parte del Derecho Público, constituye una rama importante dentro de un ordenamiento jurídico, en la que se relaciona los particulares, es decir, el ciudadano que por disposición legal se denomina contribuyente y el Estado en condición de acreedor de obligaciones tributarias, se convierte en el sujeto activo de las mismas, siempre en observancia a las garantías individuales, en el momento de regular las diversas actividades que harán posible la recaudación de los impuestos.



1.4. Autonomía del Derecho Tributario

Para muchos estudiosos, el Derecho Tributario es una rama del derecho público, que por sí mismo, es legítimo; pues al adoptar conceptos e instituciones, se le otorga una acepción distinta; para el abogado Erick Santiago la autonomía es:

En el sentido de independencia relativa de cualquier rama del derecho positivo, es siempre y únicamente didáctica y su utilidad consiste en investigar los efectos jurídicos resultantes de la incidencia de determinado número de reglas jurídicas” (Santiago de León, 2008, pág. 4).

El anterior autor, cita a Gény en el que este acepta que el Derecho Tributario tiene un particularismo como una especificidad. En los países europeos, fueron los primeros en atribuir la autonomía científica al Derecho Tributario, argumentando que las otras ramas del derecho financiero, no pueden constituir un todo orgánico ni dogmático entre sus relaciones, porque cada una de las ramas trata o estudia materias distintas (Benitez, 2009, pág. 58).

Se puede concluir que la autonomía del Derecho Tributario deviene en que tiene su propio objeto de estudio, métodos, acepciones, instituciones y disposiciones especiales, las hacen diferente a otras ramas del derecho, pues de su estudio van a emerger resultados con una incidencia específica a esta materia.

1.4.1. Autonomía frente al Derecho Civil

En este apartado, se fundamenta la legalidad teniendo como:

Fundamento una relación entre el Estado y los particulares, su regulación paso a estudiarse como una típica área del Derecho público, en tiempos del legalismo y



del normativismo, tomando prestado del Derecho Civil todo el tratamiento sobre el concepto de relación jurídica y de obligación. (Taveira Torres, 2008, pág. 33)

Además, para este autor (Taveira) el Derecho Tributario estaría subordinado al Derecho Administrativo:

En virtud de las finalidades que sus normas desempeñan, en relación con los actos administrativos, el control y la fiscalización del patrimonio público; o si debería sujetarse a los principios del Derecho civil, a la vista de la utilización de las categorías e instituciones del Derecho privado. (p. 33)

Dentro de este apartado, se menciona que el derecho positivo forma parte crucial del sistema social, cumpliendo con ello una función muy específica, es decir la normatividad; en si el derecho positivo es: “Sistema, porque no se trata de un mero agregado de proposiciones normativas” (p. 35).

Desde la unidad del sistema jurídico es formal, por las proposiciones normativas como fundamento de validez, desde esa perspectiva cada orden jurídico compone un sistema independiente para unos u otros. Pues el sistema adopta la característica para funcionar a la normatividad, que hace un inicio al Derecho positivo (Taveira, 2008, pág. 35).

La autonomía del sistema jurídico total, constituye su clausura organizativa, el cierre operativo del mundo jurídico, en relación con el mundo de las cosas, porque las fuentes del Derecho son también jurídicas. (Taveira Torres, 2008, p. 36).

En el ordenamiento siempre existe una forma de carácter subsidiario con las normas tributarias confrontado con reglas de Derecho Administrativo, específicamente en aspectos formales frente al derecho privado, en cuanto a los elementos propios de las instituciones de las obligaciones, “principio sistémico, que al amparo de la constitución le



ofrece el cierre formal y axiológico; no deriva de un raciocinio a priori, en favor de un primado del Derecho Civil o del Derecho Administrativo” (Taveira Torres, 2008).

En Francia, existieron diversas posiciones con respecto a esta autonomía, según el autor Benítez Rivas, el jurista Louis Trotabas quien guio el movimiento autonomista del Derecho Tributario, en contra de una corriente opuesta; al señalar que es un error considerar al derecho fiscal como una disciplina jurídica dependiente y sujeta a los institutos y conceptos propios del derecho civil. (Benítez Rivas, 2009, p. 59).

En conclusión, para Louis Trotabas sostuvo: “Que la doctrina autonómica del Derecho Tributario como rama del derecho público, se nutre de principios e institutos jurídicos propios que lo diferencian (...) del derecho civil y en otros” (p.59).

En España, los defensores de la autonómica son González García, Pérez de Ayala, Amorós Rica y Ferreriro Lapatza, este último divide el Derecho en sustantivo o alternativamente en formal.

El autor Benitez Rivas hace mención al interés que se le da a la autonomía del Derecho Tributario, que se hizo expandir así el área latinoamericana, ello se ve en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en el que se adoptó lo siguiente:

(...) El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objeto también propios. 2º. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuanto utilice los de otras disciplinas... (p. 59)

Coincido con el autor, en el sentido de que acceder a decir que la autonomía científica del Derecho Tributario tiene como consecuencia la no subordinación, es decir la dependencia absoluta del Derecho Tributario respecto a las nociones del derecho civil.



Las situaciones que pueden emerger son:

- a) Que el Derecho Tributario elabore institutos y conceptos propios e idóneos con la finalidad de hacer caer la carga del impuesto.
- b) Que el Derecho Tributario adopte un término del derecho civil pero se aparte del concepto jurídico elaborado por este.

Es decir, que el análisis de la autonomía se da en tres supuestos uno es a través de la didáctica, estructural y dogmática. (p. 64).

Para la didáctica es consecuencia de la bibliografía que acumula respecto a la materia; ahora bien, en cuanto a lo estructural, se refiere a lo sustantivo de la materia, que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria; finalmente el aspecto dogmático, se basa en la manifestación de la voluntad que surge de las partes no en cuanto al derecho impositivo sino al presupuesto, es decir, la imposición del Estado de los tributos observando siempre el principio de capacidad contributiva.

1.4.2. Autonomía frente al Derecho Administrativo

Esta posición con el tiempo ya estado desvaneciéndose, según Benítez Rivas, quien señala a Albert Hensel como un ejemplo de ello, al indicar que:

Se debe entender la autonomía del Derecho Tributario frente al derecho administrativo, considerando la función legislativa por la cual se crea la obligación tributaria de satisfacer una suma de dinero al Fisco (...) en oposición a la función administrativa mediante la cual se aplica el Derecho Tributario formal o administrativo para hacer posible la recaudación.

Este concepto lo reitera al exponer: “La relación jurídica tributaria no es una relación de poder (la cual se puede dar en el derecho administrativo) sino una relación



de derecho que nace al producirse el hecho generador o imponible” (Benítez Rivas, 2009, pág. 68).

En el Derecho Tributario en relación con los actos administrativos, se establece que son procedimientos y procesos administrativos y regímenes sancionadores, los cuales para unos debe enmarcar en los principios generales del derecho administrativo.

Para esta teoría el Derecho Tributario responde a la formación del patrimonio público, que se da mediante la recaudación de tributos y le correspondería el ejercicio de función administrativa, con todos los atributos que la soberanía garantiza, mediante el uso de la coacción y la fuerza (Taveira Torres, 2008; p. 40).

La posición de esta teoría, el Derecho Tributario sería “esencialmente dinámico”, por lo que, este consistiría en una:

Transferencia coactiva de recursos, de los particulares a los entes públicos, que daría lugar tanto a situaciones de poder y deber, como a derechos y obligaciones entre Administración y ciudadano. (Taveira Torres, 2008, pág. 41)

En este, el poder administrativo obtiene un carácter genérico, en materia tributaria es una abstracción conceptual apta para:

Designar aquel conjunto de poderes particulares y específicos y no como un poder atribuido por el Derecho positivo, al que no les correspondería (...) una obligación que deba cumplir el administrado, pero si se considera de forma unitaria y abstracta, se revelaría como un deber general del administrado de participar en el sostenimiento de los servicios públicos.

Es así como el Derecho Tributario se presenta como una rama jurídica, sometida bajo el principio del Derecho Constitucional, inmune a prácticas administrativas



perpetradas sin el permiso legislativo, que está subordinado al principio *nullum tributum sine legem*, como fundamento estructural. De esa cuenta la obligación jurídica, sin que se dé una diferencia con el concepto que se adopta en el campo del Derecho privado o del Derecho administrativo (Taveria, 2008, pág. 41).

Se puede concluir que siendo el Derecho Tributario sustantivo donde surge la obligación tributaria no puede considerarse como parte del derecho administrativo pues estos conllevan distintos aspectos a estudiarse de una manera unitaria y abstracta, en cuanto a las diversas actividades en las que participan los administrados a favor de los servicios públicos en los que el Estado debe cumplir como una de sus obligaciones.

1.4.3. Posiciones eclécticas

Para esta teoría se da entre los autonomistas y antiautonomistas, por una parte se considera al derecho financiero como una unidad, pero por razones de tipo práctico, por otra parte la aceptación de algunas ramas como derecho.

De todas las definiciones se establece que hablar de autonomía de una rama o disciplina jurídica, no se puede llegar a desligar o desconocer a otras disciplinas, pues de lo estudiado que desprende que el derecho constituye como tal un solo universo, esto se puede unir con:

Autonomía significa la existencia, en el seno de una disciplina jurídica, de determinados principios o categorías dogmáticas (...) que la diferencian, dentro de la unidad del derecho, de otras disciplinas jurídicas, en función de esos principios e institutos propios aplicables a los hechos (Benítez Rivas, 2009, pág. 69).



La concepción autonómica permite solucionar con criterios propios dos grandes problemas, las lagunas u oscuridades de las normas y la otra la utilización de dichas normas a los actos de los particulares.

1.5. Distintas posiciones a la problemática de la autonomía del Derecho Tributario

En este se darán a conocer de manera breve algunas dificultades que se ve afectado la autonomía en materia tributaria, porque en algunos se ve una confrontación en cuanto a la aplicación de los principios y normas frente a los vacíos que puede tener una disposición legal, que va a variar en el momento de aplicar supletoriamente otra legislación.

La autora Catalina Garcia Vizcaino, las resumen en la siguiente manera:

- a) Las que niegan la autonomía del Derecho Tributario, subordinándolo al derecho financiero, entendiendo a éste como autónomo porque dispone de principios generales propios. Considerando al Derecho Tributario como rama del derecho administrativo.
- b) Las que afirman su dependencia con respecto al derecho privado –civil y comercial-, otorgándole al Derecho Tributario un particularismo exclusivamente legal. La ley tributaria puede contener regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, se debe regir por éste.

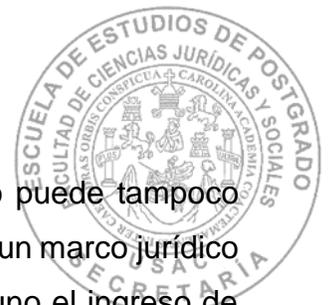
Porque para algunos autores es proclamar la supremacía del derecho civil, para definir, calificar y regular las relaciones jurídicas gravadas por los distintos impuestos.



- c) Las que consideran al Derecho Tributario material o sustantivo didáctica y científicamente autónomo.
- d) La negación de la autonomía científica y la aceptación de la didáctica y funcional.

Ante estas situaciones, podemos decir que la autonomía del Derecho Tributario se da por sí misma, al conllevar desde su origen el nacimiento de la obligación tributaria que por disposición legal crea presupuestos obligan al sujeto pasivo con el activo; sin embargo en el momento en que se da voluntad lo diferencia del derecho civil, pues si bien es cierto nace una obligación en cuanto al negocio jurídico en sí, también lo es no es por ese negocio que nace la obligación tributaria, por el contrario lo que grava por esencia el Derecho Tributario es la riqueza, en otras palabras el gravamen se aplica por la valoración del patrimonio; a estos efectos lo que realmente le interesa al Estado es esa operación empírica que realizan los sujetos que participan, sin la intención de reconocer esa voluntad jurídica, que al Derecho Civil si es de su interés. De tal manera que el Derecho Tributario, no debe ser ligado con el Derecho civil por los efectos distintos de cada una de ellas.

En relación a incorporar el Derecho Tributario al Derecho Administrativo, es una concepción errada, pues si bien los impuestos provienen del poder tributario que es el Estado y este pertenece a la administración pública, la cual debe de ser imponible por el ente también al Poder legislativo, cuya función corresponde única y exclusivamente legislar, queda entonces fuera de la rama administrativa; que al igual que con el Derecho Civil, el Derecho administrativo se encarga de regular todas las relaciones que pudieren surgir entre los administrados y el administrador, para la organización, funcionamiento de cada uno de los poderes, en el área administrativa, procurando la eficacia de los derechos que le corresponde a cada uno de ellos, haciendo valer la preminencia del contenido de la Constitución.



De ahí que se puede desprender que el Derecho Tributario no puede tampoco estar correlacionado con el administrativo, pues si bien, están dentro de un marco jurídico territorial, también es que estudian y administran aspectos diferentes, uno el ingreso de lo recaudado por impuestos y el otro la administración pública de cómo realizar los fines para los cuales fue creado.

1.6. Relación del Derecho Tributario con otras disciplinas del Derecho

Para lograr establecer con claridad el Derecho Tributario, es indispensable el conocimiento que se tiene con las otras ramas que están inmersas dentro del Derecho; pues en algunas de ellas se encuentran diversas soluciones, de las cuales podemos indicar son la del Derecho Constitucional, Administrativo, Derecho Civil, Derecho Procesal Civil, Derecho Internacional Público, Derecho Aduanero y Derecho Penal.

1.6.1. Derecho Constitucional

El autor Alveño Ovando (2015), expone que:

Toda norma de derecho positivo parte de la constitución como norma de grado superior, ésta es la base sobre la que se erige todo orden jurídico positivo, de tal forma que ninguna norma dentro del sistema jurídico estatal puede ser superior a la norma constitucional. (p.63)

Por otra parte, el Derecho Tributario es parte del Derecho Constitucional en virtud que:

Ocupa un lugar relevante como rama del derecho público, por proclamar principios jurídicos que garantizan los derechos de los contribuyentes, en relación a sus



deberes de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en el marco de la justicia, la legalidad, la equidad, la tutela judicial efectiva y, la seguridad jurídica. (Benítez Rivas, 2009, pág. 381)

En sí, el Derecho Tributario en el ordenamiento jurídico guatemalteco, obtiene esencialmente su fundamento jurídico el artículo 239 de la Constitución Política de la República, en la que se obtiene los principios relativos al Derecho Fiscal, como lo es el principio de legalidad, es decir, de la aplicación de manera estricta de la ley; porque esta dispone: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria”, es por ello, la relación directa que tiene el Derecho Tributario con esta rama, al implementar el Estado ejercicio de la potestad tributaria que tiene, cualquier tributo.

A decir de Villegas (2001), e Derecho Tributario es:

Una parte del derecho constitucional que sólo puede considerarse “tributario” por el objeto a cual se refiere (...) Así considerada, la potestad tributaria se subordina a las normas constitucionales, normas de grado superior a las normas legales que prevén las concretas relaciones tributarias. (p.185)

Se entiende entonces, que al tener el Estado la potestad tributaria de crear gravámenes que deben ser cumplidas por la población, estas están sometidas al control constitucional, de acuerdo con los procedimientos establecidos para sancionar una norma jurídica, de allí la vinculación eminente con el Derecho Constitucional.



1.6.2. Derecho Administrativo

Esta rama al encargarse de estudiar las relaciones que surgen de la administración pública, esencialmente la función administrativa del Estado, en cuales están inmersas las funciones que le corresponde a cada servidor público; es por ello que al estar los órganos administrativos dentro de la esfera de la administración pública, a estos le recae la obligación de aplicar las normas impositivas; aspecto que ha sido estudiado por el Doctor Alveño al señalar:

Los tributos se marcan dos ámbitos estrechamente entrelazados, es decir vinculados: a) la gestación del tributo, lo cual corresponde al Derecho Tributario Material o Sustantivo (...) b) la efectividad de esa obligación, la cual corresponde al Derecho Tributario Formal o Administrativo, que comprende todo el procedimiento administrativo para efectivizar el tributo. (Alveño Ovando, Derecho Tributario Guatemalteco, 2015, pág. 85)

1.6.3. Derecho Civil

El vínculo del Derecho Tributario con esta rama se da principalmente en el símil que hay entre las dos clases de obligaciones que surgen de sus relaciones jurídicas; la obligación tributaria nace de la ley, en cambio en civil su fuente son los contratos. (Alveño Ovando, 2015, pág. 85).

De tal manera que este Derecho lo que se logra desprender es la doble personalidad del Estado, al indicarse que se puede celebrar actos con los particulares, del que surge ingresos que deben ser reportados, lo que trae como consecuencia, el sometimiento a lo que dispone la regulación fiscal.



1.6.4. Derecho Procesal Civil

El Derecho Procesal en sí, es el conjunto de disposiciones legales que codifican la organización del poder judicial, en las que se fijan los actos, procedimientos y formalidades que deben conocer los órganos jurisdiccionales como los particulares en las actuaciones.

Al respecto Nájera-Farfán (2006) indica:

Derecho Procesal es el conjunto de leyes que regulan el proceso y objeto directo del proceso es actuar y ejecutar un derecho transgredido, no siendo todos los derechos de igual naturaleza, es indudable que aquel tiene que adaptarse a las peculiaridades del derecho lesionado, lo cual a su vez da lugar a dos órdenes jurisdiccionales distintos que requieren reglas propias para su desenvolvimiento. (p.53)

El Derecho Tributario, encuentra su afinidad con esta rama del derecho, en cuanto a los principios y las bases jurídicas fundamentales, que los particulares pueden disponer de los mecanismos legales de defensa, para impugnar las decisiones que emitan los órganos administrativos, al estimarse que esta afecta un derecho fundamental del particular por parte de la administración fiscal.

1.6.5 Derecho Internacional Público

De esta rama se ha tomado los principios o lineamientos necesario para la elaboración de los tratados internacionales, para coadyuvar con la armonización de todos sistemas tributarios de otros estados, mejorando así la relación comercial u económica. Aspecto que es acorde con lo manifestado por el autor Alveño (2015) al indicar: “Las relaciones con esta rama jurídica, ha cobrado auge con la globalización del comercio y



de las relaciones internacionales, en donde los tratados bilaterales y multilaterales juegan un papel de primer orden” (p. 88).

Por otra parte, el Derecho Internacional:

Es el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países. (Villegas H. B., 2001, pág. 481)

La versión del autor Alfredo (2009) al Derecho Internacional es que pertenece al Derecho Público que:

Regula las relaciones de todas las comunidades jurídicas soberanas entre sí; y como este derecho presupone la existencia de una pluralidad de estados, es que el Derecho Internacional Tributario, nace como una reciente rama del derecho internacional público, cuyo contenido se refiere a normas de conflicto de origen internación, incluyendo las normas tributarias de cada Estado.

Derivado de estas concepciones, se concluye entonces que la relación que surgen entre estas dos ramas, es por la relación comercial que cada país, efectúa para el mejoramiento de su economía, estableciendo con ello, el régimen impositivo internacional, con la finalidad de evitar la doble imposición de los Estados.



1.6.6. Derecho Aduanero

Para conceptualizar esta rama, es indispensable traer a colación su definición como:

El conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas tributarias que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción de las normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado. (Pelechá Zozaya, 2009, pág. 16)

La vinculación se da entonces a través de la regulación de las contribuciones que se hagan efectivo al efectuarse algún tipo de actos de comercio exterior; es decir, la importación o exportación de bienes, los cuales estarán gravados de acuerdo con las disposiciones de cada país.

En ese sentido, el Doctor Alveño Ovando (2015) plantea los elementos siguientes:

a) se trata de un conjunto de normas jurídicas; b) estas normas regulan el comercio exterior de los Estados; c) la aplicación de estas normas se genera por el movimiento de entrada y salida de bienes del territorio nacional; d) dichas disposiciones se aplican también a los sujetos que intervienen en tal actividad; y, e) dichas actividades generan tributos. (p.91)

1.6.7. Derecho Penal

En referencia a la reciprocidad que se da entre esta rama con el Derecho Tributario, el autor Hector Villegas (2001) cita en cuanto a este aspecto al profesor



español Sainz de Bujanda, quien sostiene: “existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. La única diferencia (...) es de tipo formal”. (p.574).

En ese sentido, Villegas concluye que lo que se puede extraer, es que el Código Penal, es de obligación vigente para todo lo relativo a la infracción tributaria y su sanción, a menos que una norma expresa derogue su aplicación.

De lo que se puede concluir, es que el encadenamiento surge en el momento en que se infrinja una disposición que contiene obligaciones sustanciales que están contenidas en normas tributarias, que traen como consecuencia infracciones delictivas, que están inmersas en el Derecho Penal, por lo que al tener el Estado la potestad pública de castigar, así como aplicar medidas a los que comentan infracciones punibles, siempre que sea fiscal.

1.7. Interpretación de las normas tributarias

1.7.1 Concepto de interpretar

Consiste en descubrir su verdadero sentido y alcance con relación a los hechos a los cuales se aplica.

La acción de interpretar tiene como finalidad expresar un sentido recurriendo a signos diferentes de los usados (...) interpretar es un conjunto de signos articulados, cuyo sentido depende no sólo del conocimiento de cada signo, sino del conocimiento de las relaciones existentes entre los signos (Taveira Torres, 2008, p. 106).

De tal manera que interpretar una disposición jurídica, es cuando un enunciado que se describe en diversos textos, estos actualmente son emitidos por el organismo legislativo, con un lenguaje natural y a veces con una amplitud lingüística, las que puede



reducir o, a su vez, la vaguedad y ambigüedad de la misma, de esa cuenta es la necesidad de poder entender que se quiere decir, para poder dar cumplimiento.

Las normas jurídicas son proposiciones racionales de carácter abstracto y general, que deben ser aplicadas al hecho concreto en un proceso lógico de “subsunción”, estableciendo su verdadero contenido y alcance en relación a los hechos que ellas regulan. (Benítez Rivas, 2009, p. 101).

Definiciones que nos brindan el significado del término interpretar, que trae como consecuencia el obtener claridad de que es lo que cada una de las normas de manera general dan a entender; siendo las normas tributarias de orden común, debe comprenderse sin tener alguna excepción a ello, sin embargo, para este término lo que se tiende a buscar es:

Una solución “justa” no puede implicar que por vía interpretativa se extiende el alcance de los hechos impositivos o de las exenciones, o de los elementos esenciales de la obligación tributaria, o de los ilícitos, o de las penas con que éstos se hallan sancionados. (Catalina García, 1999, p. 170)

Esta situación adquiere relevancia en el poder legislativo, en virtud que ellos crean normas, especialmente la de los tributos, su alcance así como su aplicabilidad, las que por ser complejas, se dan enunciados equívocos de los conceptos jurídicos, técnicos y sobre todo lo económico, que diferencia al fenómeno impositivo, pues estos son relevantes en el momento de realizar determinados planteamientos por parte de los profesionales, pero especialmente al organismo judicial que a través de los jueces, y de la SAT en el momento de realizar determinadas fiscalizaciones para así entender y comprender de manera exacta el sentido y alcance que la ley otorga en materia impositiva a casos particulares.



Para lograr conocer el significado, logrando descifrar los vacíos legales, su terminología compleja, se debe acudir a las maneras más idóneas para esas discrepancias, y obtener el verdadero mandato contenido en la disposición, logrando así una justicia con conceptos claros, que no crean duda en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.8. Métodos de interpretación de las normas tributarias

1.8.1. Métodos apriorísticos

Este término se adquiere por la manera de cómo se captura por el ser humano en la mente de una serie de principios generales para la solución de la problemática que pudiera surgir entre el fisco y los contribuyentes.

1.8.2. *Interpretatio in dubio pro fisco*

Esta clase de interpretación suele ser más justa para poder impedir que algunos contribuyentes se beneficien; uno de esos momentos es en la emisión de fallos, que están siendo favorables a la SAT, esto puede ser una manera evolutiva en el proceso político.

El poder del imperio del Estado sobre los ciudadanos, y el objetivo de vigorizar la supremacía del interés público sobre el privado, afirmándose que la función judicial debe pronunciarse con criterio favorable al Fisco. (Benítez Rivas, 2009, p. 103).

Este adquiere importancia actualmente por la situación económica del país, en las tanto el Tribunal constitucional como los Tribunales que administran justicia, favorecen grandemente a la entidad fiscalizadora y recaudadora de los impuestos, esto con la intención de coadyuvar con la obtención de los recursos y poder realizar así su finalidad el Estado, como garante del establecimiento de bien común.



1.8.3. *Interpretatio in dubio contra fiscum*

Este método especial va en camino a proteger a la persona individual frente al gran poder estatal, y del poder disfrutar del patrimonio como un valor primario de todo ciudadano en el momento de la imposición de leyes tributarias que contenían cargas impositivas.

Establecer una regla sobre la carga de la prueba, por parte del Fisco, la exigencia de tal obligación, el intérprete debe pronunciarse en favor del contribuyente (Benítez Rivas, 2009, pág. 104).

La SAT, en todo momento de la auditoria y requerimiento del pago debe probar la existencia de la obligación, lo contrario sería el incremento de la duda en cuanto a la ausencia de la obligación, que va en decremento en la administración del fisco; es por ello que la carga de la prueba es grande para el ente fiscal, pues no puede ante las autoridades adoptar de manera presuntiva una norma en contra del contribuyente, lo inverso es que al demostrar revertiría que la carga de la prueba recaiga en el contribuyente en desvanecer la inexistencia del hecho generador o a su vez el hecho imponible.

De ambas interpretaciones se logra establecer que las leyes tributarias deben de analizarse de una manera conjunta y dentro de su contexto en los casos en los cuales se llevan determinados procedimientos para la averiguación de la procedencia de la carga impositiva, por lo que las normas en materia tributaria no deben ser interpretadas de manera aisladas ni a favor del ente fiscal ni a favor del contribuyente, sino, por el contrario debe perseguirse la averiguación del sentido lato que el legislador le dio en el momento de su creación.

Conclusión que se coincide con lo manifestado por el autor Jarach, mencionado por Benítez al indicar que las leyes tributarias en particular:



No constituyen leyes especiales de carácter “odioso”, ni son restrictivas de la libertad o de la propiedad de los individuos, sino que son disposiciones que al sujetarse a los principios constitucionales propios de un Estado de Derecho, crean derechos y obligaciones cuyo cumplimiento hace posible la propia existencia (...) satisfacción de las necesidades públicas. (Benítez Rivas, 2009, p. 105)

Los anteriores métodos en la actualidad pueden visualizarse su aplicación todavía en los tribunales así como ante la administración pública, pues muchas veces en los contribuyentes utilizan argumentos con principios constitucionales, como documentales, que hace desvanecer los ajustes que son implementados por el ente fiscal; lo que también es evidenciable por la SAT en el momento de comparecer ante las autoridades judiciales la utilización de una interpretación que favorezca los intereses de fisco.

1.9. Métodos generales de interpretación

Esta metodología va encaminada a como las disposiciones pueden resolver los problemas que acaecen en las situaciones que se plantean, al analizarlo de manera conjunta con la metodología hasta llegar a un resultado extensivo o restrictivos de los términos contenidos en cada una de las normas.

Si bien el tema de los distintos métodos, es estudiado específicamente en la teoría general del derecho, también es que estos son de apoyo en la materia tributaria para lograr una identificación en derecho vigente y sobre todo para no lograr una sanción. Para ello son indispensable los siguientes métodos.



1.9.1. Interpretación literal

Esta forma de razonar una norma que se pretende aplicar en un determinado caso es fruto de una ley que cobro vigencia, pero en conceptos imperfectos e oscuras, por lo que los juzgadores se convierten en el enlace entre la ley y su interpretación.

Uno de los puntos a tomar en consideración es el apoyarse en el dato que la propia letra de la ley da; sin embargo, en este apartado lo indispensable es la finalidad normativa. Pues, aunque muchas veces la disposición contiene una expresión gramaticalmente clara, requerirá una exegesis en cuanto a su fin.

En el caso del Derecho Tributario, la elucidación debe realizarse en el sentido finalista ni no instrumental, por la naturaleza que el Estado es percibidor de los tributos para poder erogar sus ingresos.

Alberto Tarsitano, quien es citado por Alberto Benítez considera al método literal como:

La falta de certeza en la individualización de la norma viene de la mano de los malos hábitos de redacción del legislador, que es materia particularmente crítica de la producción tributaria. Si se dedicara más atención a la técnica de redacción de las leyes, aunque no se eliminaría completamente la ambigüedad. (Benítez Rivas, 2009, p. 108)

De igual manera para Vizcaíno «el método literal tiene gran relevancia cuando es utilizado de modo razonable, habida cuenta de que en la materia tributaria se hallan involucrados derechos y garantías individuales, como el derecho de propiedad, y dicho método confiere certeza y seguridad jurídica a los particulares (Catalina Garcia, 1999, p. 171).



Esta concepción puede ser parcialmente contributiva para los juzgadores, porque al tener palabras claras, sin embargo, los hechos económicos que suceden en nuestra sociedad específicamente en el ámbito tributario, se vuelven complejo, dinámico y subordinado a los constantes cambios tecnológicos que hacen surgir el proceso de producción, que su análisis siempre conllevará una ambigüedad que hará necesario su exégesis.

En diversos textos, los tratadistas coinciden en que el Derecho Tributario debe primar siempre el sentido jurídico por recaer en disposiciones legales, y siempre que la duda surge entre lo técnico y lo usual en el lenguaje, considerando en *prima facie* que los congresistas no son técnicos ni que dichas normas van dirigidas únicamente a técnicos, se debe interpretar que los legisladores siempre utilizaran palabras, conceptos en un sentido usual, porque en cada uno de los impuestos decretados manejaran términos adecuados al tributo a implementar, pues entre los impuestos de consumo, documentario o patrimonial gravan distintos bienes en las que se adoptan términos o frases fuera de las palabras jurídicas, técnicas o usuales.

En conclusión, se puede decir que las normas jurídicas tributarias, definen y confiere a un concepto jurídico, un significado diferente al que tiene las otras disciplinas del derecho privado, esto por la importancia del Derecho Tributario dentro del principio de legalidad como fuente exclusiva de la imposición, que exige que solo por norma expresa puede nacer la obligación tributaria, y sin esta no ha consecuencia, es decir sin ley previa no hay tributo.

1.9.2. Método lógico

Este procedimiento tiene un equilibrado objetivo que es determinar o establecer la finalidad de la ley basándose en su texto, “procura establecer el espíritu de la ley o la *ratio legis*, es decir qué quiso decir el legislador” (Catalina Garcia, 1999, p. 172).



Bajo ese contexto este conlleva la intención objetiva del contenido de la ley y no lo que el legislador quiso indicar, por lo que la exégesis debe ser de tal manera extensiva, hasta encontrar el significado a cada una de las palabras de la norma. Por otra parte, también se puede concluir que el análisis puede darse en un sentido restrictivo, en cuyo caso se considerara que más del dicho del legislador.

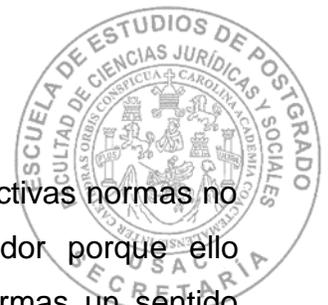
Sin embargo, a este método le encuentro una limitante, pues cada persona individual, le extrae diferentes significados al contenido de una ley, máxime a las leyes tributarias; esta limitación también puede darse en el momento del sometimiento expreso de un caso a los tribunales de justicia, quienes pueden emitir resoluciones que discrepan con el análisis de otros juzgadores, pues algunos harán su estudio de manera restrictiva con pensamientos distintos.

Es necesario que su espíritu sea percibido enteramente y en toda su pureza por aquellos a quienes se refiere, los cuales deben colocarse en el punto de vista del legislador, reproducir artificialmente sus operaciones y recomponer la ley en su inteligencia (Catalina Garcia, 1999, p. 176).

De lo que podemos colegir es que, al utilizar esta metodología se obtiene un conocimiento ideológico a cerca de la solución de determinado caso, esto es al descomponer cada una de las palabras lo que conlleva a un proceso mental que realiza el juzgador uniendo las circunstancias que se dan en el Estado, lo económico, político y lo social pues ellos determinaran como se logrará los ingresos.

1.9.3. Método histórico

Este método identifica la voluntad de la ley con la voluntad del legislador (Santiago de León, 2008, p. 56); así mismo es considerado como:



La materia tributaria se caracteriza por su movilidad, y las respectivas normas no pueden ser interpretadas según el pensamiento del legislador porque ello paralizaría la evolución. Empero, se debe evitar dar a las normas un sentido distinto del que tuvieron en el momento de su dictado. (Catalina Garcia, 1999, p. 178).

Dado lo precedente debemos entender que esta metodología su estudio se basa en los trabajos o precedentes realizados con anterioridad a la implementación de una ley tributaria que por su continuidad debe estar en armonía con los del sistema en general, porque su punto de partida es el restablecimiento de los elementos más comunes que hacen útil para que una ley tenga valor y pueda ejecutarse ante la población. Es decir, la pretensión de este método es encontrar el significado a través de los antecedentes de la disposición a implementar, con pensamientos de los autores que elaboran las iniciativas, para lograr la emisión de la ley.

1.9.4. Método sistemático

En un sistema tributario que está conformado por distintas clases de gravámenes, que alguno recae sobre la propiedad de bienes o el patrimonio en general, que deberán de pagar por ser titulares. (Benitez, p.112), este vendría a ser entonces un ordenamiento de todas esas manifestaciones que permitirían comprender como llego a realizar o cual fue la motivación del tributo para resolver la situación que se pone a la vista de cualquier juzgador.

Para muchos estudiosos la materia tributaria es términos complejos, más para cada contribuyente que no tiene un estudio especializado en la materia, se le complica por la terminología que en ella se utiliza, por lo que para poder realizar la hermenéutica a esas dudas de cómo debe aplicarse al caso concreto una ley; para este la interpretación de ser “averiguar y señalar la función que tiene la norma tributaria concreta de acuerdo



los fines perseguidos por el legislador, naturalmente, que esta tarea interpretativa no es nada fácil (...) los textos que regulan determinados tributo (...) se encuentran con (...) vacíos legales, son contradictorios entre sí o adolecen de imprecisión” (Benítez Rivas, 2009, p. 112).

Metodología que brinda a cada uno de nosotros técnicas que permiten una claridad de cómo se debe de aplicar una norma que impone una obligación tributaria, que en el momento de su creación esta contiene una obscuridad en sus conceptos o pasajes, o bien se contradice con otras disposiciones que también son emitidas por el poder soberano que tiene el Estado en la imposición de impuestos. Por lo tanto este nos brinda las ideas de que una disposición o norma jurídica no es una regulación aislada, sino que este debe estar concatenado con el sistema jurídico normativa vigente dentro del ordenamiento, por lo que al formar parte del mismo, no puede aislarse de la interpretación que se da en el sistema, pues estos van siempre encaminados con los principios que inspiran el sistema, dando mayor nitidez al contenidos de las leyes, para obtener así los fines por los que el legislador creo dicha disposición.

1.9.5. Método teleológica o finalista

Este se da en el Derecho Tributario por su finalidad, es decir de su objeto en sí, tiene que coincidir y encuadrarse dentro de los parámetros generales de nuestro ordenamiento jurídico impositivo al que pertenece la carga en cuestión; por ende, la hermenéutica a realizar de un precepto tributario debe concretarse en datos teleológico. Para ello la observancia de los principios constitucionales y generales que contiene nuestras disposiciones legales tributarias positivas, al igual que los fines por el cual fue creado el tributo cuya normativa pertenece y de la que se quiere hacer una exégesis.

El dato lógico penetra en el proceso interpretativo tan pronto como el espíritu de la norma o de sus términos, no lleva a la necesidad de acudir a elementos ajenos a la



fórmula del texto (Benítez Rivas, 2009, p. 113). Concepto que nos da un parámetro de que la manera de poder analizar una norma en materia tributaria, se debe acudir a cuáles son los fines de la misma, tomando en consideración la realidad social por la que esta de alguna manera fue creada, sin embargo este método suele estar en un lugar de mayor jerarquía que los otros métodos, pues aprecia más allá del texto de la norma, el objeto, motivo o la finalidad razonable de la misma.

1.9.6. Método empírico

Esta metodología constituye una de las más antiguas, pues se daba en una investigación basada en la experiencia y en la observación de los diversos sucesos, que hicieron plasmar la voluntad del legislador; es decir, que la averiguación fundamentalmente se deriva del escrutinio de los diversos objetos, para luego obtener datos relevantes ser convertidas en un marco legal.

1.10. Clases de interpretación según su origen

En esta disciplina jurídica, existe diversidad de ideas para contribuir con la manera de realizar la hermenéutica jurídica de las leyes que son emitidas por los legisladores, que permitan la realización de las actividades tanto de los órganos jurisdiccionales como de los profesionales en general.



1.10.1. Interpretación auténtica

Esta clase de interpretación a una norma, se da por el órgano jurídico que tiene que aplicarla, no sólo puede llevarse a efecto una de la posibilidades mostradas en la interpretación cognoscitiva de la norma aplicable; además se puede dar cuando el órgano que aplica el derecho produce una norma jurídica individual. (UNAM, 2018).

Este precepto jurídico, es ejercida por el propio legislador, es decir el creador de la disposición, pues este es el mejor autor para darle a una disposición el sentido correcto, el alcance que debe tener y la finalidad que le puede brindar para que esta sea efectiva. En materia tributaria, la interpretación auténtica debe estar reserva al órgano legislativo que dictó la ley tributaria. La interpretación por parte del Ministerio de Hacienda tiene valor simplemente orientador, pero nunca vinculante. (Benítez Rivas, 2009, p. 114).

En nuestro entorno, constitucionalmente es el Congreso de la República el facultado para crear, modificar las leyes, una de ellas en materia tributaria, son los adecuados para darle el significado de una disposición, pues son estos los que expresamente interpretan de una manera clara y completa, dándole el alcance y contenido al entrar en vigencia, para que el mismo sin ninguna ambigüedad pueda ser acatada por la población en general.

1.10.2. Interpretación usual

La interpretación dada por los tribunales y por las autoridades de la administración y de organismos especializados como pueden ser las Administraciones tributarias (Benítez Rivas, 2009, p. 114).

En consecuencia, este tipo de exégesis, es la emitida mediante las resoluciones de jueces de toda la república, la que se convierte en una jurisprudencia, para luego ser



conocida por los ciudadanos, que al caso concreto pueden ser tomadas en consideración, por su valioso conocimiento en el esclarecimiento de determinados temas para el cumplimiento de la obligación tributaria; así mismo este tipo de análisis lo realiza el ente fiscal en el momento de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributaria que son dadas en una ley ordinaria, esto con la finalidad de que todo contribuyente pueda tener acceso a las mismas, y así poder aplicarse en sus actividades cotidianas.

1.10.3. Interpretación doctrinal

Se llama interpretación privada a la llevada a cabo por especialista y estudiosos del derecho, es decir los juristas, pero carece de fuerza e influencia aunque en ocasiones la adquiere a través de las otras formas señaladas; tal suceso cuando se invoca en las sentencias de los tribunales o sirve de fundamento para la redacción de leyes (Mejía Gomez, 2018).

Esta forma de estudio la realizan los juristas, sin embargo, en los tribunales en el momento de resolver, toman en consideración opiniones vertidas por diversos autores de tema que son inmersos en casos concretos, para completar su razonamiento con las disposiciones legales, que se convierten entonces en vinculante en el momento en que un juez resuelva determinado caso para tener una amplitud de elementos para obtener claridad del significado de una norma impositiva.

1.11. Integración analógica

Analogía es definida como aquella operación realizada por juristas, jueces, al atribuirle a un caso elementos de otra disposición en virtud que esta no se encuentra regula de manera expresa en el ordenamiento jurídico, aplicando una materia semejante para complementar o llenar los espacios vacíos de una disposición.



Invocar la analogía con un sentido simplista y totalmente opuesto a su verdadera naturaleza, significado y correcta aplicabilidad como medio de integración de la ley, porque la analogía tiene la siguiente función: integrar la ley y no interpretarla. (Benítez Rivas, 2009, p. 134).

En concordancia con lo anterior, podemos decir que esta es una forma de cómo integrar una ley, cuando en un caso concreto no se encuentra regulación, ello lo conocemos como una laguna que contiene una ley, que para resolver el hecho debemos utilizar otras disposiciones que puedan dilucidar el caso.

La analogía en materia tributaria no se considera como un método, por el contrario, es una manera de integrar una ley para cubrir los espacios, es decir algunas lagunas; aspecto que en el momento de que un juzgador se le ponga un caso concreto a su conocimiento, pero este no está previsto en la norma tributaria, aplica una disposición que rige o se adapte a un caso similar.

Doctrinariamente, la analogía es un procedimiento permitido tanto en Derecho Tributario formal como en el procesal, sin embargo, en nuestra legislación este tipo de procedimiento, tiene una excepción de su utilización, al tener del artículo 5 del Código Tributario, al regular:

En caso de falta, oscuridad ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 (...) sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

En ese sentido, al tomar en cuenta lo que regula la parte conducente del artículo 4 del Código Tributario: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de



la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”, disposición que contiene un orden en cuanto la forma de aplicar, interpretar e integrar las normas tributarias, mencionado en primer orden a los principios establecidos en la Constitución, luego a los principios contemplados en el Código Tributario, leyes tributarias específicas.

Es decir, que la analogía es permitida, siempre que aplique para poder complementar un vacío, los principios constitucionales en primer término, pues estos brindan lineamientos con relación a la ley y a los hechos que están discusión, para que el juez en su calidad de aplicador de la norma en general y especial, le da un alcance de tal manera que garantice los derechos que pudiera verse afectado por el poder tributario del Estado; para el resto queda limitado su aplicación, dado que para obtener un resultado, no puede determinarse nuevo hecho imponible; pues es clara nuestra norma tributaria, si dentro de una ley no se encuentra regulado determinado presupuesto o elemento de imposición, no puede sancionarse ni obligarse a su cumplimiento.

1.11.1. Formas de analogía

Este es un aspecto importante pues tiende a dar mayor claridad a determinadas relaciones que se asemejan por diversas características o similitudes del hecho, que da como resultado tres formas de razonamientos, que son *apari ratióne*, *contrario sensu*, a *fortiori*.

A pari ratióne, esta es una diferencia que existe en semejanza y paridad de situaciones, que conducirán a la conclusión a la que puede llegar la SAT en el momento de exigir el cumplimiento de una obligación tributaria, aunque la ley a veces no le impone expresamente esa obligación; es por ello que cuando se da una serie de características que se pueden perciben en un caso también se encuentra en otro; sin embargo este no es permitido en el Derecho Tributario como tal.



Contrario sensu, para Castro, citado por Benítez Rivas, argumentó que únicamente es válido cuando el sentido de la disposición es el de que sólo los casos expresamente mencionados son los que se quieren regular, entonces será esta forma de interpretar cuando existe una excepción (p. 138).

Este es cuando existe dificultades en la aplicación del Derecho, porque si bien se puede mencionar por parte del legislador un caso y otro no, no significa la exclusión de este, pues para que sea aplicado una disposición jurídica, debe estar expresamente regulado en una norma jurídica, sin embargo, este puede ser utilizado excepcionalmente al caso que no regulado como tal.

A fortiori, este es la manera de cómo se puede argumentar de una cosa a consecuencia de la conclusión de otra cosa de menor importancia, al razona por analogía, una semejanza que conlleva al mismo para ambos casos.

En conclusión la hermenéutica jurídica su finalidad o propósito es proveer todos los mecanismos para alcanzar un correcto análisis tanto del objeto como de la forma a escriturar, en la que permite eliminar los obstáculos que surgen por la complejidad del lenguaje o el tecnicismo que se dan en las decisiones jurídicas que se implementan dentro del ordenamiento jurídico; es así como las diversas metodologías establecen lineamientos que ayudan a ilustrar el contenido de cada uno de los pasajes comprendidos en el conjunto de leyes para coadyuvar a dar claridad, finalidad y el espíritu de las mismas con un sentido correcto e idóneo a las palabras, logrando así una aplicación en las actividades que efectúan los órganos jurisdiccionales en descubrir el alcance al texto legal con el caso concreto, para una resolución justa a la problemática que sea planteada ante su jurisdicción.

Procedimiento interpretativo que no puede quedar aislado en un orden jurídico, pues estas están destinadas a ser cumplidas y aplicadas; por lo que surge la necesidad de brindar respuesta a esos problemas sociales, todo ello se logra con mejorar las

condiciones y herramientas para el ejercicio de un buen razonamiento a cualquier disposición legal que genere obligaciones. Es así como los que participan en ejecutar esta actividad, el objetivo primordial siempre es buscar la solución congruente, compatible y equitativa para obtener un sistema jurídico respetable, garantizando el Estado de Derecho.





CAPÍTULO II

Infracciones y delitos tributarios

El Estado para generar sus propios recursos y con ello cumplir sus principales obligaciones necesariamente debe crear las formas necesarias para concretar este fin, siendo uno de estos los tributos, los cuales al estar contenidos en normas jurídicas tienden a ser imperativos y con ello deben ser cumplidos por la población en general.

Es así, como se crea un vínculo jurídico tributario, entre el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo (o contribuyente), constituido por los habitantes de este, de tal forma que este vínculo crea obligaciones de tipo tributario y en consecuencia para que estas puedan ser cumplidas, el Estado mediante las leyes que regulan las distintas clases de tributos, imponen las infracciones, sanciones y delitos que puedan resultar del incumplimiento de estas obligaciones tan esenciales para el funcionamiento del Estado.

Incorporando a la vez, a la estructura estatal, las entidades pertinentes encargadas de verificar el cumplimiento de las respectivas obligaciones tributarias, siendo muy común que estas se encuentren representadas por entidades de SAT, como en el caso particular de Guatemala, es la Superintendencia de SAT, la encargada de fiscalizar la recaudación de los tributos más importantes, dándole seguimiento a los casos en que los sujetos pasivos de la obligación por determinadas circunstancias no la hagan efectiva, poniendo para ello en movimiento los órganos jurisdiccionales competentes.

De tal forma que la Superintendencia de SAT (SAT) tiende a ser determinante en la generación de recursos para el Estado, pues debe velar que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se hagan efectivas sin mayores complicaciones, sin embargo en una realidad tan complicada como la guatemalteca, la función de la Superintendencia de SAT tiende a complicarse bastante por la corrupción imperante que atormenta al país y que se encuentra segregada hasta en las instancias más importantes de la estructura del



Estado de Guatemala, por lo que su sistema tributario resulta ser ineficiente, pues la recaudación de los tributos no puede gestarse porque el mismo sistema se encuentra corrompido, generando con ello, falencias en la prestación de ciertos servicios públicos que dependen de los recursos estatales, circunstancias que a lo largo de la historia tributaria guatemalteca se ha pretendido cambiar.

2.1. Las infracciones tributarias

Las infracciones son las violaciones a una norma o regla de carácter imperativo que rige en determinado ámbito, de tal forma que esa infracción conlleva a una sanción que tiende a ser ecuánime en el sentido de la gravedad de la infracción cometida. Es así, como las infracciones pueden suscitarse en cualquier ámbito, porque no distinguen el tipo de normativa, regla o disposición que pueda violentar, siendo el campo del derecho en sus diversas ramas, que comúnmente se presentan estas con la finalidad de preservar las normativas que integran a esta ciencia jurídica en cualquiera de sus modalidades, por lo tanto, pueden existir infracciones en el derecho civil y tributario, entre otras.

En el caso del Derecho Tributario, las infracciones toman una posición preponderante, pues mediante la imposición de estas se busca consolidar los sistemas tributarios dentro de un Estado determinado, porque de esta manera se puede concretar una recaudación fiscal más eficiente y sin ninguna clase de problemas.

Granados (2005), establece que las infracciones tributarias son: “El incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, consistentes en un hacer o un no hacer, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria” (p.17).

En tanto, para Flores (2001), las infracciones tributarias se definen como: “Toda transgresión, quebrantamiento, incumplimiento de una Ley tributaria. Están determinadas



objetivamente y las sanciona la administración. A diferencia del delito tributario que supone dolo y se juzga por el poder judicial” (p.27).

Por lo que una infracción para que sea válida, indistintamente del ámbito que se trate necesariamente debe estar regulada previamente dentro de una normativa jurídica pertinente, pues de lo contrario la misma carecería de validez si fuera impuesta como consecuencia de una acción u omisión, a su vez, las mismas debido a que están revestidas de un carácter sancionador no necesariamente deben ser contempladas como un delito, es decir, bajo ninguna circunstancia tienden a ser un sinónimo de esta figura propia del derecho penal, a pesar que en ambos casos los supuestos que las constituyen están formulados de una manera en la que determinado individuo evite encuadrar su conducta en esos supuestos.

Particularmente dentro del Derecho Tributario, las infracciones son el efecto generado por el incumplimiento de la obligación tributaria, por lo tanto, ese incumplimiento conlleva una sanción, circunstancia que es totalmente distinta aunque aparentemente todos estos supuestos se tornan de una forma similar, con lo referente a los delitos tributarios, sin embargo, es la propia Ley la que determina cuales acciones u omisiones son considerados como infracciones o delitos.

Orellana (2010) establece en cuanto a las infracciones de carácter tributario que las mismas: Se presentan como consecuencia del incumplimiento de obligaciones fiscales. La infracción o violación de la norma fiscal ocurre simultáneamente al incumplirse la obligación fiscal. La infracción acarrea sanciones. Pues la inobservancia de obligaciones coloca a quien debe ajustarse a la Ley, precisamente en calidad de infractor, y con ello se hace acreedor a las sanciones fiscales que la norma prevea, mismas que buscan asegurar el acatamiento de las obligaciones fiscales como efecto de prevención general, es decir, con la amenaza que representa la existencia de la sanción en la Ley, o si al ocurrir la infracción, la aplicación de la sanción tenga efecto de



prevención especial para que el infractor no vuelva a incurrir en su incumplimiento (p.127).

Es decir, que las infracciones tributarias tienden a ser de naturaleza preventiva con la finalidad que el contribuyente o sujeto pasivo, tenga el pleno conocimiento de cuales pudieran ser las posibles consecuencias o responsabilidades que ocasiona el incumplimiento de una determinada obligación tributaria, para que de esta manera cumpla con las mismas sin justificación alguna, pues de cierta manera al ser esta una base de la generación de recursos estatales, el beneficio de la recaudación de alguna forma es directamente para el mismo contribuyente, por lo que el dejar de observar o cumplir con estas, impide que el Estado no cuente con los ingresos provenientes de los tributos establecidos, que constituyen en sí los recursos necesarios para garantizar una plena prestación de servicios públicos; cuya función le corresponde constitucionalmente.

Sintéticamente Sánchez (1988) ejemplifica adecuadamente a la infracción fiscal estableciendo que esta es: Todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la Ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe, siendo ejemplo de esto que el contribuyente del impuesto sobre la renta, que debe presentar su declaración y no lo hace o bien que el contribuyente lleva doble juego de libros de contabilidad para el registro de sus operaciones, con distinto contenido (p.501).

Circunstancias que en todo momento impiden una adecuada recaudación fiscal, de tal forma que para evitar que acaezcan este tipo de acciones u omisiones cada una de las normativas en materia tributaria debe preceptuar correctamente lo que es una infracción en este ámbito, siendo así que en el caso particular del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, puntualmente en el Código Tributario, se define a las infracciones dentro de este rubro como: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la SAT, en la medida y con los alcances establecidos en éste Código y en otras leyes tributarias”.



Con base a esta definición formulada dentro del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, se establece dos clases de infracción, siendo estas las sustanciales o materiales y las formales, mismas que han sido recopiladas de la doctrina y que de forma técnica fueron incorporadas al Código Tributario implícitamente.

Según Monterroso (2009), este tipo de infracciones se definen como:

- Infracciones sustanciales o materiales: Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la Ley, tienen relación con las obligaciones materiales, estas infracciones consisten en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria, por ejemplo el último día para pagar el Impuesto al Valor Agregado es el último día hábil del mes siguiente al que se realizó el hecho generador del impuesto, asumiendo que existe un débito fiscal y por algún motivo no se cumple con el pago se ha cometido una infracción de tipo sustancial o material.
- Infracciones formales: Son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de deberes formales, tienen relación con las obligaciones formales, en este tipo de infracciones, el ejemplo más claro de estas es la adquisición de bienes o servicios sin exigir la documentación legal correspondiente (p.206).

Es decir, que la legislación guatemalteca dentro del ámbito tributario, para un mayor alcance de las obligaciones en materia tributaria y su efectivo cumplimiento ha formulado dos clases de infracciones, las cuales están orientadas a obligar al contribuyente a realizar los pagos respectivos impuestos por un tributo determinado o bien el de cumplir con ciertas formalidades que son necesarias para efectuar alguna gestión dentro de este campo, por lo tanto, que al incumplir con estas obligaciones



impuestas por la Ley, existirá a consecuencia de ello, la imposición de una sanción como efecto directo de la infracción cometida.

Las infracciones tributarias, por lo tanto, son el mecanismo utilizado por el Estado para obtener una eficiente recaudación fiscal y con ello agenciarse de recursos que posteriormente serán utilizados para el beneficio de la población en general mediante la prestación de los servicios públicos básicos.

2.2. Naturaleza jurídica de las infracciones tributarias

La naturaleza jurídica de las infracciones tributarias por años generó gran controversia en cuanto a determinar si estas debían ser consideradas como una especie de delito o bien que pertenecían a una categoría totalmente distinta a esta rama del derecho, orientándose más al ámbito administrativo.

Aspectos que sentaron las bases para la formulación de una serie de teorías que pretendían demostrar que efectivamente las infracciones tributarias pertenecían, ya sea al ámbito penal o al administrativo.

Es por ello, que a medida que adquiría desarrollo la actividad financiera del Estado y que la violación de la legislación revestía mayor importancia, los autores comenzaron a preguntarse si el tipo de infracciones que nos ocupa debía asimilarse a los delitos comunes o sí, por el contrario, constituían una categoría especial merecedora de un tratamiento particular; en otros términos si las violaciones a las normas tributarias correspondían al derecho penal ordinario o si debía crearse un derecho penal especial, que dieron en llamar derecho penal administrativo, denominación a la cual generalmente se incluye el derecho fiscal en el ámbito del derecho administrativo (Annibaldi, 2012, p.20).



De esta manera, surgen dos doctrinas fundamentales que pretenden explicar la naturaleza de las infracciones tributarias siendo estas, la doctrina penalista y la doctrina administrativa, teniendo cada una de estas tesis, diversos exponentes que con base a sus conocimientos dentro del ámbito tributario conjugaron elementos del derecho penal como también del derecho administrativo con la finalidad de establecer si efectivamente una infracción tributaria debe considerarse como un delito o bien simplemente como una especie de transgresión del orden jurídico pero no de carácter criminal.

La doctrina penalista comienza a originarse como una consecuencia de la categoría que se le otorgó a los fraudes de carácter fiscal, es decir, se les colocó en un estado especial en cuanto a otro tipo de infracciones, sin embargo a pesar de estos, cada vez era más notorio el debilitamiento que tenían los sistemas fiscales por lo que era necesario reprimir este actuar mediante la aplicación de una normativa penal ordinaria, circunstancia que representó el incorporar a las infracciones fiscales al derecho penal ordinario, fundamentándose para ello en los siguientes argumentos:

- El legislador fiscal y penal tienen en mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral;
- La facultad de recaudar los impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común;
- Más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta), de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias (Annibaldi, 2012, p.20).



En esta doctrina, el sujeto pasivo quien es el obligado de cumplir con el pago correspondiente de sus respectivos tributos o de las formalidades que estos representan, al inobservar estas circunstancias de forma consciente o por alguna omisión en todo momento se le cataloga como una especie de delito en la que necesariamente las leyes penales son las que sancionan este actuar.

Contrariamente la doctrina administrativa pretendía derribar todos los postulados planteados en cuanto a considerar a las infracciones tributarias como una institución propia del Derecho Penal y por ende sancionado mediante sus propias normativas, por lo tanto la doctrina administrativa pretende demostrar que los fraudes fiscales constitúan ataques a los derechos pecuniarios del Estado de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la Ley común, es decir, que las infracciones tributarias fueran sancionadas mediante un ordenamiento jurídico acorde a su naturaleza propiamente administrativa.

- Conducta anti administrativa es la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal;
- La pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; es, más bien, una simple pena de orden;
- Rigen a su respecto, principios especiales para la culpabilidad;
- Debe admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida;
- Se aplica normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de terceros (Annibaldi, 2012, p.26).

Es así, como estas teorías han pretendido establecer o determinar la naturaleza de las infracciones tributarias orientándolas a un ámbito penal o administrativo, sin embargo en la actualidad dichas doctrinas tienden a ser anticuadas, pues este tipo de infracciones pertenecen a una rama exclusiva del derecho que de cierta manera se relaciona con el campo administrativo pero en sí, no obstante, estos son independientes



en el campo del Derecho Tributario, porque este se encarga de regular las mismas mediante un ordenamiento jurídico pertinente y especializado.

Circunstancias que también permiten diferenciar a las infracciones de los delitos, pues las mismas el bien jurídico tutelado que resguardan es totalmente distinto al de un delito, por contener presupuestos y vocablos legales disímiles; es decir, concretamente una infracción tributaria es un conjunto de hechos prohibidos y condicionados con la imposición de una sanción determinada, aplicable al sujeto pasivo, que en este caso es el contribuyente.

2.3. Clasificación doctrinaria de las infracciones tributarias

El campo del Derecho Tributario es tan amplio que es un tanto difícil, el analizar cada una de las figuras o instituciones que integran a esta rama del derecho, es por ello que surgen diversas teorías y doctrinas que pretenden explicar algunas de estas figuras propias del Derecho Tributario, generando, a la vez, una serie de clasificaciones que atienden a los fines de ciertas instituciones tributarias, en el caso particular de las infracciones tributarias, la doctrina ha permitido que se gesten diversas clasificaciones referentes a este tipo particular de infracción.

Dentro de una de las principales o reconocidas clasificaciones de infracciones tributarias se encuentra la esbozada por Margain (2007) y que se estructura de la siguiente manera:

- De omisión o de contravención: Transgresión a una norma tributaria sin tener la intención, es considerada como una falta de menor rango;
- De comisión o de intención: Infracciones cometidas con el conocimiento previo del daño a causar;



- Continuas: Se considera agotada en el momento en el que el contribuyente transgresor se detiene de llevar a cabo el acto infractor;
- Infracciones administrativas: Llevan a cabo una infracción tributaria que no es considerada como delito, y que por lo tanto deben ser atendidas por medio de la jurisdicción administrativa;
- Infracciones penales: Son las aquellas transgresiones a la normativa tributaria que se encuentran tipificadas como delitos y deben ser resueltas por medio de la jurisdicción penal;
- Infracciones simples: Se agotan en una misma acción u omisión violando una sola norma;
- Infracciones complejas: Se violan distintas disposiciones por medio de un solo acto violatorio y omisión;
- Infracciones leves: Infracciones que no aparejan la evasión fiscal;
- Infracciones graves: Son un tipo de transgresiones que posiblemente conlleven la evasión fiscal (p.333).

Esta clasificación planteada permite que sus elementos puedan ser incorporados a las normativas jurídicas que se formulen dentro del ámbito tributario con la finalidad de contar con un sistema fiscal eficiente, es por ello que la clasificación de las infracciones tiene como finalidad diferenciarlas en función de la determinación de las sanciones que pudieran imponérseles dependiendo de la manera o el objetivo de la transgresión; es más una clasificación de finalidades doctrinarias, para el estudio de las infracciones.

De tal forma que al contar con una amplia diversidad de clasificaciones se puede analizar prolijamente la realidad de un Estado determinado en cuanto a sus aspectos propiamente tributarios y de esta manera incorporar elementos doctrinarios devenidos de estas clasificaciones a sus normativas para cambiar la realidad que presenta el Estado en ese sentido.



En tanto, de una manera más concreta y práctica Carrasco (2001), plantea una novedosa clasificación de las infracciones tributarias, siendo esta:

- Infracciones que producen un perjuicio económico;
- Infracciones en las cuales no existe perjuicio económico, no se presentan declaraciones informativas;
- Infracciones dolosas o culposas. En las primeras hay la voluntad de violentar la norma fiscal y en las segundas no;
- Infracciones sustantivas y formales. En las primeras se vulnera una norma fiscal principal y las segundas únicamente se refieren a infracciones de los deberes formales que tiene que cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídico-contributiva;
- Infracciones según los sujetos que las realizan, cometidas por el sujeto directo o por un tercero (p.343).

Es así, que las distintas clasificaciones sobre infracciones tributarias, permiten advertir que el cumplimiento de las obligaciones de este ámbito sean materializadas de forma efectiva y de alguna manera van generando una cultura tributaria de prevención en la cual, el sujeto pasivo de toda obligación tributaria adquiera el pleno conocimiento de las derivaciones que devengan de su actuar, sea este consciente o inconsciente, que pudiere emerger efectos que van en detrimento del patrimonio del Estado, así como del infractor.

2.4. Consideraciones generales de los delitos tributarios

Dentro del ámbito tributario, la realización u omisión de ciertas acciones generan una consecuencia que acarrea cierta sanción o penalización, razón por la cual existen infracciones y delitos, figuras que a través del tiempo se ha debatido su similitud, sin embargo, ambas son totalmente distintas, es así como los delitos tributarios en diversas legislaciones o bien en la doctrina son conocidos con distintas denominaciones como



delitos fiscales o delitos de defraudación tributaria, circunstancia que no cambia en ningún momento la naturaleza de estos, pues solamente su denominación se ha orientado hacia la materialización del contenido de las normativas que regulan este ámbito tan fundamental para el funcionamiento de un Estado, porque son estas las que van forjando un sistema tributario cada vez más eficiente.

De tal forma que los delitos tributarios, al igual que otros tipos de delitos, han sido analizados profundamente por la doctrina para que posteriormente el legislador pueda encuadrar ciertas conductas de forma acertada dentro de la norma jurídica, por lo tanto, dentro de los delitos tributarios concurren ciertos elementos que comúnmente son:

- a) Hecho punible;
- b) Sujetos activos;
- c) Concepto delictual de evasión;
- d) Elemento subjetivo;
- e) Elementos objetivos;
- f) Aplicación conjunta de la defraudación fiscal. (Monterroso, 2009, p.219)

En cuanto al hecho punible, este es un elemento que existe en toda clase de delitos, es decir, que necesariamente debe existir una acción que sea típica, pero en este caso puntual, dicha acción perjudica directamente al patrimonio estatal, pues en sí, al gestarse esta clase de hechos que se traducen en dejar de pagar por parte del obligado, los distintos impuestos que legalmente ha establecido un Estado determinado, y que como consecuencia se le priva al Estado de agenciarse de recursos, es que se originan los delitos tributarios, imponiendo para ello una pena mediante la cual se sancione al contribuyente o sujeto activo.

Es de esta forma como se entrelazan los elementos, porque el hecho punible conlleva al sujeto activo que se representa por el contribuyente quien está obligado a hacer efectivos los impuestos que el Estado vaya estableciendo paulatinamente dentro



del ordenamiento jurídico, pues si no están contenidos en una Ley, no pueden ser exigidos, circunstancia que concreta el principio de legalidad, es decir no hay tributo sin Ley previa.

Con respecto a la concepción delictual de evasión, la misma contiene tanto a las formas ilícitas como lícitas de evadir el pago correspondiente relativo a los impuestos, en tanto Monterroso (2009), establece que el ilícito tributario, contiene un elemento subjetivo que se concreta como: “Defraudación por ausencia de dolo quien considera que tiene el no pago o pago disminuido de un tributo por considerar que no existe materia imponible, por creer que está encuadrado en una exención” (p.220).

Es decir, que el elemento subjetivo es el que contiene al dolo y a la vez la finalidad de obtener un provecho de tipo patrimonial, a consecuencia de no hacer efectivo el pago del impuesto pertinente, haciendo uso posteriormente de los recursos dejados de percibir a beneficio del sujeto pasivo.

Contrariamente el elemento objetivo se materializa mediante un ordenamiento jurídico en materia tributaria, en el cual se formulan y crean las figuras y mecanismos pertinentes de los cuales se validarán los contribuyentes como también la SAT o bien los órganos jurisdiccionales competentes para accionar o resolver cualquier incidencia derivada de asuntos tributarios.

El último elemento del ilícito tributario constituido por la aplicación conjunta de la defraudación fiscal, básicamente es la representación de uno de los principios más importantes del derecho como lo es el *non bis in ídem* y que en sí, impide que existan dos procesos por un mismo delito y por ello no pueden existir dos condenas por una misma acción atribuida al contribuyente, indistintamente que se trate de un proceso penal por un lado y por el otro uno de tipo administrativo.



De esta forma, es como se concretizan los elementos del delito tributario, los cuales son formulados por la doctrina y posteriormente adecuados a las distintas legislaciones referentes al ámbito tributario, a su vez las formas en que se extinguen estos tipos de delitos variarán atendiendo a la legislación de cada país, en el caso puntual de Guatemala, la extinción de estos delitos se aplica supletoriamente lo preceptuado en el Código Penal, en el cual se gestan dos planteamientos por un lado la extinción de la responsabilidad y por el otro la extinción de la pena.

Por lo que, la responsabilidad penal ante la comisión de un delito, se extingue por:

- Muerte del procesado o del condenado;
- Amnistía;
- Perdón del ofendido, en los casos en que la Ley lo permita expresamente;
- Por prescripción;
- Cumplimiento de la pena.

En tanto, la pena impuesta por la consumación de un delito determinado se extingue al concurrir alguna de las circunstancias siguientes:

- Por su cumplimiento;
- Por muerte del reo;
- Amnistía;
- Indulto;
- Por perdón del ofendido, en determinados casos establecidos en la Ley;
- Por prescripción.

Pudiendo existir otras formas en que se pueden extinguir los delitos, pero esta circunstancia siempre está sujeta a lo postulada dentro de una normativa jurídica en específico y en el caso del ámbito tributario, serán las leyes que rigen en este campo las



que dispongan las formas en que se puede extinguir un delito complementándose con lo planteado en las normativas penales.

Es así, como todos estos aspectos giran en torno a los delitos de carácter tributario y en el caso puntual de Guatemala en lo concerniente a la defraudación tributaria, delito que en los últimos años cobró vigencia, pues incidió directamente en la política y gobierno del país y que debido al frágil sistema judicial y tributario, este delito se ha convertido en un bastión fundamental de la corrupción en Guatemala, en la cual, las jerarquías políticas y tradicionales del país, han forjado su patrimonio a costa de la población guatemalteca, que es la principal afectada, pues al ser el sujeto activo en la relación tributaria que se origina con el Estado, no solamente está obligado a pagar, los tributos que legalmente se han impuesto, sino que no percibe los beneficios que esto representa, pues los servicios públicos continúan siendo deficientes al no contar con el presupuesto suficiente para su ejecución.

2.5. Las sanciones tributarias

Una sanción *grosso modo* es la consecuencia de un actuar que estaba previamente prohibido, presupuestos que han sido determinantes dentro de las diversas ramas del derecho, pues al estar constituido de normas jurídicas, las mismas deben contener prevenciones que pretendan evitar el acaecimiento de ciertos acontecimientos.

Es decir, que la sanción es un hecho positivo o negativo impuesto al obligado, aún mediante la fuerza, como consecuencia del incumplimiento de un deber jurídico, por lo que la existencia del deber jurídico se determina por virtud de que la violación de la conducta en aquella señalada constituye el presupuesto de una sanción jurídica, esto es el supuesto de una de las formas de la coercitividad inexorable (Monterroso, 2009, p.214).



Una sanción de cierta manera se constituye como el castigo que una determinada autoridad establece para quien viola un Ley en específico, haciendo lo que ella prohíbe o no haciendo lo que ella ordena.

Margain (2007), establece que la finalidad de las sanciones es:

Los recargos punitivos son las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales. Se originan por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento oportuno de su obligación principal y tienen como finalidad hacer incosteable que se incurra en ella, de ahí el elevado interés que se exige en nuestra legislación, hasta llegar a diez años de lo omitido. (p.336)

En sí, la naturaleza de la sanción, no solamente en el campo del Derecho Tributario sino que también en las demás ramas del derecho, es de carácter preventivo, lo cual incide en mantener el bienestar dentro de un Estado determinado y que de cierta manera esto conlleve armonía dentro de la población, pero puntualmente dentro del Derecho Tributario, las sanciones permiten que exista un sistema tributario eficiente, pues el contribuyente conocedor de las sanciones establecidas previamente y contenidas en las leyes pertinentes, evitará encuadrar su actuar dentro de uno de los supuestos que acarrea una sanción.

Las sanciones tributarias constituyen un daño impuesto al contribuyente causado por la privación o restricción de bienes jurídicos de su pertenencia, la sanción debe ser establecida por ley, y sólo se llega a la misma luego de seguir el procedimiento establecido en la norma, respetando determinadas garantías del contribuyente, verbigracia, debido proceso constitucional; puede ser aplicada por los órganos jurisdiccionales o por la propia SAT, en la medida que sus decisiones sean pasibles de un debido control judicial. La exigencia de culpabilidad en los grados de culpa o dolo, excluye la posibilidad de imponer sanciones por el mero resultado; el ordenamiento



punitivo está sometido al derecho con la misma intensidad en todas sus partes (Margain, 2007, p.338).

Básicamente la sanción tributaria será la consecuencia jurídica generada del incumplimiento de un mandamiento legalmente impuesto al contribuyente que con su actuar se le impone una medida acorde a la acción u omisión que representó su actuar; es por ello que es importante distinguir el acto de voluntad del sujeto con la norma específica, bajo un conectivo lógico dentro de las premisas del cuerpo normativo, para establecer la consecuencia a imponer por la violación a las disposiciones legales.

2.6. Clasificación de las sanciones tributarias

La doctrina se ha encargado de analizar e indagar los diversos elementos que confluyen en una sanción cuando esta incide dentro del ámbito tributario, es así, como para un mejor estudio y a la vez para que posteriormente pueda ser incorporado a un ordenamiento jurídico determinado, se han formulado o estructurado una diversidad de clasificaciones de sanciones dentro del rubro tributario.

Sin embargo, a pesar de la existencia de una amplia gama de clasificaciones de sanciones tributarias, una de las más acertadas es la que establece que las sanciones se clasifican en:

- Sanciones coactivas y no coactivas;
- Sanciones pecuniarias y no pecuniarias.

En el caso de las sanciones coactivas están consisten en la pérdida del derecho y en consecuencia debe pagarse la obligación tributaria correspondiente, es decir que el Estado como ente supremo, busca que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones que en este caso son de carácter pecuniario, pues lo recaudado paulatinamente es un



pequeño porcentaje de los recursos del Estado, por lo tanto, en el caso del Derecho Tributario, todas las sanciones serán coactivas, pues la coacción ejercida por el Estado hacía sus contribuyentes es determinante para el funcionamiento del mismo.

Al contrario las sanciones no coactivas, se sustituye la prestación por el cumplimiento de otra obligación, que no siempre significa el pago de la multa en la que se incurre, en el campo tributario no existen las sanciones no coactivas, por la misma naturaleza de la obligación que se ha dejado de cumplir, y la importancia que la misma tiene dentro del sistema financiero nacional, porque con el incumplimiento de la obligación tributaria lo que el Estado deja de percibir son recursos públicos (Monterroso, 2009, p.215).

Por lo que, las sanciones no coactivas, tienden a tener una existencia injustificada dentro del ámbito del Derecho Tributario, puesto que el funcionamiento del Estado depende de la capacidad de sus recursos públicos, de tal forma que en todo caso las obligaciones deben de ser cumplidas de una manera coactiva en la que realmente exista un mecanismo o sistema mediante el cual, se pueda obtener una efectiva recaudación fiscal.

Con respecto a las sanciones pecuniarias estas son las que a través de una retribución económica, el sancionado responde por el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y los deberes formales y por consiguiente el daño causado al Estado, en Derecho Tributario la mayoría de las sanciones son pecuniarias, porque tienen una finalidad además de sancionatoria indemnizatoria, porque el Estado por medio del cobro de este tipo de sanciones no solamente castiga al contribuyente infractor, sino que recibe una indemnización por los ingresos que ha dejado de percibir, cuando de obligaciones materiales se trata, pero aún con las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales, el Estado ha normado que las mismas reciban una sanción pecuniaria de naturaleza indemnizatoria (Monterroso, 2009, p.216).



Este tipo de sanciones son las que dentro de un Estado les representa una forma accesible de agenciarse de recursos, porque el incumplimiento de una obligación tributaria determinada conlleva la imposición de una sanción de carácter tributario, en la cual se le obliga al contribuyente a pagar una cantidad en específico, circunstancia que de cierta manera se conexas con las sanciones coercitivas, pues el Estado al ser un ente coercitivo, en todo momento busca las formas adecuadas mediante las cuales obligue a sus habitantes a realizar ciertas acciones y que algunas de estas se traducen en obligaciones fundamentales para el funcionamiento de un Estado, es así que las sanciones pecuniarias claramente evidencian su carácter preventivo, pues al conocer los montos que regularmente se imponen como sanción, el contribuyente tratará de cumplir con sus obligaciones para evitar ser sancionado de esta manera.

Para las sanciones no pecuniarias, la situación es totalmente distinta, pues su denominación claramente establece que dentro de estas no media una cantidad monetaria impuesta a consecuencia de un accionar u omisión que lesiona una norma jurídica determinada y que en general afecta la recaudación fiscal, es por ello, que en este tipo de sanciones, no se busca una retribución económica a favor del Estado, sino que al contrario esta efectivamente matiza lo que es un castigo al contribuyente, pues la sanción a imponer le restringe ciertos derechos que le representan un beneficio, un ejemplo claro de esto, es el cierre temporal o definitivo de un negocio.

Además de estas sanciones, la doctrina ha planteado otras que son de carácter complementario a las sanciones coercitivas y pecuniarias, que regularmente no se encuentran preceptuadas en las legislaciones en materia tributaria, pero para el contribuyente tiene el impacto de una sanción, por el castigo pecuniario que el infractor recibe, se configura desde el momento que el deudor no cumple con su obligación tributaria, cumpliendo con la misma tardíamente, ya sea en forma voluntaria o coactivamente, por medio del procedimiento correspondiente, doctrinariamente este pago que el contribuyente debe realizar al Estado es llamado interés de demora o mora que es una sanción de contenido indemnizatorio, identificado como un pago extra a la



multa impuesta, y que conforme el tiempo pasa es objeto de un aumento que acrecienta el valor pecuniario que el contribuyente infractor debe pagar al Estado (Monterroso, 2009, p.217).

Concretamente el objetivo de este tipo de sanción, es que el contribuyente en el menor tiempo posible haga efectivo el pago de su correspondiente obligación tributaria, es decir, que de esta manera el contribuyente estará atendido a que debe pagar dentro del plazo determinado o bien se le impondrá una sanción que oportunamente puede tener una mora.

En tanto, Raye (2002), ha formulado tomando en cuenta diversos aspectos y doctrinarios la forma en que debe imponerse una sanción siendo estos:

Motivo: El motivo lo podemos encontrar en que una persona dejó de pagar un impuesto;

Fundamento: El fundamento es la determinación de que una obligación se encuentra previamente establecida en la Ley.

Autoridad competente: Es aquélla a la cual corresponde el conocimiento de los hechos (autoridad legítima), en materia de impuestos se establece la competencia y delimitación de las autoridades; la autoridad señalada en la ley decidirá la imposición misma de una sanción.

La autoridad debe tomar en cuenta la situación personal del infractor, también se tomará en cuenta la capacidad económica del mismo, así como los antecedentes personales del individuo.

La autoridad deberá hacer hincapié en el perjuicio sufrido por las autoridades fiscales. Para que el Fisco pueda emitir una sanción con motivo de una infracción debe



seguir previamente los pasos señalados, porque de lo contrario su acto resultaría violatorio a la propia Ley (p.55).

En su conjunto estas sanciones, lo que pretenden es que el sistema tributario establecido dentro de un Estado, sea lo más eficiente pues de la recaudación que se realice de los tributos legalmente impuestos se prestarán los servicios públicos básicos de los cuales el Estado está obligado a prestar a la población en general, es por ello, que el cumplimiento de las obligaciones tributarias pareciera ser un ciclo en el que, todo contribuyente está obligado a pagar pero a cambio obtendrá ciertos beneficios materializados en los servicios públicos.

Bajo todo el contexto anterior, es importante agregar que nuestra legislación guatemalteca, establece distintas sanciones, por lo que resulta indispensable, distinguir el acto de la voluntad del sujeto con un conectivo lógico dentro de las premisas del cuerpo normativo y sí derivado de ello, se establece el incumplimiento, entonces la consecuencia será la imposición de la sanción; es así como el artículo 358 D del Código Penal, regula que quien encuadra dentro de los supuestos jurídicos de resistencia a la acción fiscalizadora, el responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise; aspecto que es agravado, según este cuerpo normativo, cuando el delito fuere cometido por empleados o representantes legales, además de las sanciones anteriormente indicadas, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido.

Regulación que si bien, dispone una actitud de omisión, también lo es que, esta deriva del incumplimiento de una resolución dictada por un órgano jurisdiccional, de tal suerte, que esta acción atribuida al sindicado, será sancionada en el momento procesal, en la que el juzgador competente decide la imposición de una pena, de acuerdo con los parámetros que fija el Código Procesal Penal, pues el artículo 358 D del Código Penal,



condiciona el raciocinio judicial, respecto a la sanción que corresponde al delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

Por su parte el artículo 70 del Código Tributario establece: Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales de competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la SAT deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco.

Es decir, que el ente fiscal al tener conocimiento de una conducta que conlleve a un posible delito, deberá llevar a los tribunales penales, para que sean estos los encargados de imponer la sanción al comportamiento delictivo; no obstante, la norma jurídica, faculta a la SAT, únicamente a cobrar los tributos.

De la misma forma, el artículo 90 del Código Tributario dispone: Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal, la Administración se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo de conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. La SAT en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

Este precepto legal, restringe la actuación del ente fiscal, al frenar una de las facultades, que es la imposición de sanción alguna; empero, al igual que el artículo precedente, lo único que autoriza es recibir el adeudo tributario, de conformidad con el artículo 146 del Código Tributario y no como un simple informe.

Lo que es congruente, con el contenido del artículo 93 del Código Tributario, que especifica, que el contribuyente será sancionado por las acciones de resistencias con multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por este.



Ese sentido, la regulación contenida en la norma precedente, lo que refleja es que ante el incumplimiento de facilitar a los auditores tributarios, la documentación que le fuera requerido, para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, este comportamiento, impulsa inmediatamente a la SAT, a imponer al requerido, la multa respectiva, dado que se ha perfeccionado la descripción de la actitud sancionable en el ámbito puramente administrativo; en este caso, el ente fiscal, procederá a determinar de oficio el cálculo de la multa, sobre la base cierta o presunta de conformidad con los artículos 107, 108 y 109 del Código Tributario.

El artículo 27 del Código Procesal Penal, enuncia:

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

El pedido contendrá:

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

El Juez de Primera Instancia con base en la solicitud del Ministerio Público, deberá disponer la suspensión condicional de la persecución penal si el imputado



manifiesta conformidad admitiendo la veracidad de los hechos que se le imputan y si a juicio del Juez hubiere reparado el daño correspondiente o afianzare suficientemente la reparación, incluso por acuerdos con el agraviado o asumiere o garantizare la obligación de repararlo, garantía que podrá consistir en hipoteca, prenda o fianza.

Normativa que no puede ser fundamento ni para el Ministerio Público como por la Superintendencia de la SAT, en calidad de querellante, para obligar al contribuyente a cancelar la multa equivalente al uno por ciento, de sus ingresos brutos, a consecuencia de la consumación de la acción delictiva, en el caso específico, al impedir la acción fiscalizadora, para así efectuar la determinación de la obligación tributaria. Ello porque en la práctica, el ente acusador para poder requerir al Juzgador encargado del control judicial, una medida desjudicializadora, como lo es la suspensión de continuar con la acción penal, requiere que el acusado, acorde a lo dispuesto en este artículo (27 Código Procesal Penal) previo a obtener el beneficio, cancele el pago del uno por ciento. Sin embargo, al efectuar la hermenéutica jurídica, se aprecia que el supuesto de la comprobación del pago, para obtener este tipo de beneficio, corresponde únicamente y exclusivamente a los ilícitos correspondientes a los impuestos que fueron retenidos indebidamente o bien, fueron defraudados, acciones delictivas que contiene diversos verbos rectores distintos al de la resistencia a la acción fiscalizadora; por lo tanto, no se puede pretender que se efectuó un pago con hechos distintos. Opinión que es acorde con lo resuelto dentro del expediente número cero cuatro mil tres guiones dos mil diecisiete guiones cero cero doscientos ochenta y dos, del Tribunal de Sentencia Penal en materia Tributaria y Aduanera, en la que en su parte conducente consideró:

... No se accede a aplicar como circunstancias agravantes, de conformidad con lo que establece el Artículo 27 del Código Penal. No es procedente fijar una multa equivalente al valor de los impuestos omitidos, puesto que el artículo 358 "D", indica que el responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años,... y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del



contribuyente, no siendo posible conforme al principio de legalidad, la creación de penas por analogía. Tampoco se accede a condenar al acusado además del delito de Resistencia la Acción Fiscalizadora de la SAT, por los delitos de Defraudación Tributaria y Casos Especiales de Defraudación Tributaria, toda vez que la plataforma fáctica presentada por el Ministerio Público no encuadra en dichos ilícitos (...) Por lo anteriormente considerado se fija la pena de (...) PRISION (...) y multa igual al uno por ciento de los ingresos brutos del contribuyente durante el periodo mensual revisado, misma que asciende a Q.0.00 en virtud que no se pudo establecer los ingresos brutos del contribuyente...

De lo que se concluye, la existencia técnica y jurídica del juzgador de imponer la pena de multa, por no existir el dato tributario correspondiente en el cual debe basarse para efectuar el cálculo respectivo.





CAPÍTULO III

Aspectos fundamentales de la resistencia a la acción fiscalizadora

El Estado para agenciarse de recursos que posteriormente debe utilizar para cumplir con sus fines, los obtiene por medio de distintas formas que se encuentran reguladas dentro de su respectivo ordenamiento jurídico para que tengan validez, es así como dentro de estas se encuentran los tributos, los cuales generan una relación jurídica tributaria entre el Estado y sus habitantes, es decir, que se constituye un sujeto activo y por otro lado un sujeto pasivo, siendo este último el obligado de hacer efectivo el pago o cumplimiento de la amplia gama de tributos que existen dentro de un Estado, por lo que este al constituirse como sujeto activo de la relación, debe buscar las formas equánimes para que bajo ninguna circunstancia el sujeto pasivo, evada el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, estas obligaciones impuestas legalmente por el sujeto activo, no solamente están orientadas al pago de ciertos tributos, sino que también conllevan otras obligaciones que continúan siendo de carácter tributario, pero que en sí, se hacen efectivas al ser requeridas por el sujeto activo, como lo es el caso de permitir por parte del sujeto pasivo de que el sujeto activo, en su caso la institución estatal creada para ese fin, fiscalice sus registros contables para determinar si la obligación tributaria fue cumplida a cabalidad.

Por lo que, mediante esta acción el Estado quedará plenamente confiado que el sujeto pasivo ha cumplido con cada una de sus obligaciones tributarias porque al inspeccionar sus registros contables, podrá tener la certeza que no ha existido una defraudación al fisco, pues todos los registros se encuentran en orden y solventes, circunstancia que le permite al Estado, la plena satisfacción de contar con los recursos necesarios para capitalizar su estructura y en sí, prestar los servicios públicos esenciales a sus habitantes.



En el caso particular de Guatemala, el ente encargado de la recaudación fiscal se le atribuye a la Superintendencia de SAT, de tal forma que la legislación en materia tributaria, específicamente en el Código Tributario, establece que la acción u omisión por parte del sujeto pasivo, en cuanto a impedir que la SAT, no pueda realizar su función fiscalizadora cuando le sea requerido, ocasiona que se gesté la figura legal denominada como resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, gestándose la misma inicialmente como una infracción administrativa que posteriormente si no se cumple la ordenanza requerida por la SAT, se transforma en un delito, cuando dentro de toda esta incidencia exista intervención de un juez competente.

A pesar de la existencia de esta figura dentro del Código Tributario, la norma en la cual es encuadrada dicha conducta, se encuentra con una deficiente redacción, circunstancia que ocasiona, la existencia de contradicciones o confusiones orientadas a una libre interpretación, ya sea por parte del sujeto activo o del pasivo, ocasionando de esta manera que no exista certeza jurídica y en consecuencia que la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT tienda a ser ineficaz y no logre concretar los fines para los cuales fue configurada y plasmada en su respectiva Ley.

3.1. Sistemas tributarios

La existencia de los tributos dentro de un Estado determinado, genera la necesidad de crear sistemas que tiendan a realizar la respectiva recaudación de los mismos, para que de esta manera el Estado pueda agenciarse de recursos que posteriormente utilizará en distintas actividades, cumpliendo así con sus principales obligaciones, de tal forma que estos sistemas han ido evolucionando a través de la historia del hombre, pues necesariamente deben adaptarse a las circunstancias que se presentan en cada etapa del ser humano, como también atendiendo a los tributos que se van creando.



Es decir, que los sistemas tributarios constituyen toda una estructura institucional legalmente establecida, que define el conjunto de tributos, instituciones, ordenamiento jurídico, principios, tendencias y filosofías que lo integran, identifica y participa en la administración del sistema impositivo de recaudación tributaria utilizado por cada país, con el fin de obtener los ingresos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines (Lemus, 2012, p.12).

Sin la existencia de los sistemas tributarios, difícilmente el Estado pudiera recaudar los mismos, es por ello, que dentro de estos sistemas se crean instituciones que se encargan de gestionar estas funciones, por lo tanto, deben estar estructuradas adecuadamente para que puedan concretar sus fines, en el caso particular de Guatemala, la institución que encabeza este sistema, es la Superintendencia de SAT, entidad que constantemente busca las formas o medios por los cuales el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones tributarias y así esto influya en la generación de recursos para el Estado.

De tal forma que, los sistemas tributarios no son estáticos, son dinámicos y si bien es cierto que en su momento de vigencia responden a las tendencias y necesidades actuales de desarrollo del Estado, su estructura y consolidación ha sido el producto de todo el proceso de evolución histórica de cada país, dando como resultado que su momento de vigencia no sea permanente, porque necesita modificarse y adaptarse a los nuevos cambios, necesidades y tendencias de desarrollo del Estado que representa, en el marco de una dinámica de desarrollo mundial (Lemus, 2012, p.13).

El dinamismo que caracteriza a los sistemas tributarios que se fundan en un Estado, tienden a ser distintos, porque cada uno de ellos identifica y caracteriza situaciones particulares que se suscitan en el seno de cada uno de estos Estados, circunstancia que genera una diferenciación en su estructura, misma que se debe a la consolidación de sus respectivos procesos históricos, que en sí, permiten la formulación



de diversos conjuntos de tributos que se conexas con el ordenamiento jurídico de cada etapa histórica.

González (2011), establece que:

Todo sistema impositivo, en su estructura y funcionamiento, responde a un conjunto de principios cuya raíz se encuentra en las valoraciones vigentes de la sociedad. Pero probablemente ningún sistema fiscal es, en cada momento, la resultante lógica de esos principios, antes bien es el fruto de un proceso histórico dilatado en el que las diferentes instituciones van adquiriendo su concreción. Es inevitable que a lo largo de ese proceso se vayan produciendo desajustes por la falta de adaptación del sistema fiscal a unos fines cuya jerarquía, intensidad y formulación son de por sí cambiantes a lo largo del tiempo, en la medida en que también varía el contenido de los valores sociales y la realidad económica sobre la que el sistema fiscal debe actuar (p.15).

Por lo tanto, que al ir evolucionando los sistemas tributarios cada uno de estos se va forjando de experiencias precedentes y que de alguna manera sirven para fortalecer paulatinamente las formas de recaudar los tributos como también de crear instituciones más sólidas y libres de cualquier tipo de injerencia que impida la recaudación de tributos o bien que lo generado sea destinado para otras cuestiones, siendo así, que un sistema tributario es determinante para el cumplimiento de las obligaciones de un Estado y que a la vez, la población obtenga un servicio público eficiente y acorde al pago de sus tributos.

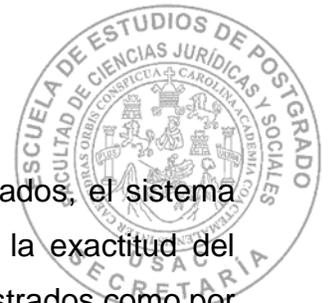
En ese sentido, se ha determinado que un sistema tributario, no es una creación técnica teórica, sino el producto histórico de las relaciones sociales que fueron determinando que la incidencia tributaria fuera variando de acuerdo con las distintas hegemonías políticas que se fueron sucediendo. En ese sentido, las leyes y las administraciones tributarias operan sobre la realidad según las visiones ideológicas (González, 2011, p.14).



A su vez, los gobiernos de un Estado determinado necesitan recaudar fondos para poder hacer frente a sus políticas públicas, sin embargo, se ha tenido ocasionalmente una concepción errónea de que los impuestos son un impedimento para el crecimiento económico, circunstancia que tiende a quedar sin validez al formular un planteamiento en el sentido de establecer qué tipo de fondos son deseables y cuál es el monto y la composición óptima, es decir, que la cantidad y calidad de los ingresos fiscales percibidos por los gobiernos tienen amplias repercusiones sobre la economía en su conjunto y sobre la propia eficiencia del gasto público, por lo tanto, la necesidad de contar con un sistema tributario eficiente es indispensable, para contar con recursos óptimos y que realmente sean funcionales en el momento de ser ejecutados, siendo innecesario el contar con una amplia gama de tributos, si estos al final, tienden a ser complejos en su recaudación.

La existencia de distintos sistemas tributarios atendiendo a la realidad de cada Estado, no exime que se hayan formulado definiciones que permitan concretizar tanto los fines como objetivos que tienen estos sistemas en el momento de ser formulados, pues su naturaleza no es cambiante, circunstancia que ha permitido la existencia de una amplia variedad de definiciones, teniendo algunas complejas como otras un tanto más sencillas pero que en su espíritu se pretende establecer que los mismos se estructuran por un conjunto de instituciones, tributos, mecanismos, entre otros que buscan agenciar de recursos al Estado, apegándose en todo momento de un ordenamiento jurídico creado para el efecto y acorde al principio de legalidad, confiriéndole fortaleza para fiscalizar el cumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias al sujeto pasivo.

Dentro de una de las definiciones más completas de sistema tributario, se encuentra la formulada por Ahijado (1996), quien establece que un sistema tributario es: “El conjunto de instituciones y tributos que configuran el ordenamiento fiscal nacional, para un periodo determinado”. Es preciso advertir de inmediato que no cualquier conjunto o suma de impuestos constituyen un sistema tributario. Para que se pueda denominar así, es preciso que las exacciones tributarias den amplia respuesta a toda una serie de principios filosóficos, políticos, jurídicos, económicos y técnicos que son los sectores del



tal sistema. Por otra parte, además del conjunto de tributos así diseñados, el sistema tributario debe contar con una serie de instituciones que garanticen la exactitud del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto por parte de los administrados como por parte de la administración (p. 596).

Romero (2005) concibe a los sistemas tributarios como: Un conjunto de tributos, con lo que queda constitucionalmente excluida la posibilidad de una contribución única, integrado por una diversidad de figuras tributarias que graven las diversas manifestaciones de riqueza o capacidad económica, aporten recursos suficientes para la financiación de los gastos públicos (sin perjuicio de la necesaria existencia de otros ingresos) y permitan alcanzar los diversos objetivos que del sistema puede esperarse (p.15).

La definición planteada por Romero, recalca un aspecto muy importante que es necesario valorar y es la concerniente a una contribución única, es decir, que dentro de un sistema tributario no se puede concebir una contribución única, pues en un Estado existen diversas estratificaciones y actividades económicas, por tal razón, es necesario que existan distintas clases de contribuciones atendiendo a la capacidad de pago de cada persona, por lo que un empresario está obligado al pago de ciertos tributos, no así un trabajador de oficina, porque de esta manera se equilibra el sistema y de cierta manera, se vuelve eficiente un sistema tributario, al poder contar con tributos de todo tipo, en sí de obligaciones diversas que deberá hacer efectivas el sujeto pasivo, atendiendo a su situación económica.

Indistintamente de la definición que se trate, concretamente un sistema tributario se encargará atendiendo a las condiciones de un país, a la recaudación de los tributos creados pertinentemente y que serán pieza fundamental en el funcionamiento de un Estado determinado, al constituirse como la base de los recursos públicos empleados para el cumplimiento de las obligaciones principales que como ente supremo tiene un Estado.



Esto a la vez determina que los sistemas tributarios históricamente han constituido una estructura institucional utilizada por el Estado con la finalidad de poder obtener los recursos originados dentro del sector privado para que posteriormente estos sean transmitidos al sector público, punto en el cual son utilizados en el mantenimiento del aparato estatal, el cual en gran parte representa la debida atención de las necesidades de la población que lógicamente no pueden ser satisfechas por cada particular, y que en sí le corresponden al Estado.

Es por ello, que se han formulado diversos tipos de sistemas tributarios, sin embargo, no todos atienden a los presupuestos que en la realidad contienen a un sistema tributario, es así, como algunos autores han planteado la existencia de solamente dos tipos de sistemas tributarios, siendo estos el histórico y el racional.

Ehrlicher (1991) establece que estos sistemas tributarios se constituyen de la siguiente manera:

Sistema Tributario Histórico: Es aquel mediante el cual se tienen como antecedentes el conjunto de tributos que se han encontrado vigentes en un Estado, y por ello su existencia es importante, porque ellos demuestran la evolución que ha sufrido en virtud de cada época. Por lo tanto, estos no deben ser considerados como sistemas, porque solo sirven de antecedentes, tomándose únicamente en cuenta solo para delimitar las épocas que han pasado cada Estado;

Sistema Tributario Racional: Estos intentan estructurar un sistema ideal, en donde se busca que los tributos tengan aspectos sociales, ayudando a los que tengan menos posibilidades de tributar. Es decir, intentan revestir al sistema tributario racional como aquel que se encuentra estructurado en su perfección, circunstancia que no se puede dar dentro de una sociedad, porque siempre existirá un sector económico que se sentirá reprimido por la carga fiscal que se le imponga. Por lo tanto, este sistema se constituye como aquel donde se encuentran vigentes un conjunto de tributos (p.16).



Concretamente, el sistema racional se constituye como aquel conjunto de impuestos que un Estado posee, con objeto a la recaudación fiscal, en tanto, el histórico contrariamente consiste en la recopilación de todos los impuestos introducidos a lo largo del tiempo, es decir, que sobre este se pueden erigir otros sistemas que toman como base las experiencias y elementos que contuvieron a estos para que de esta manera sean más eficientes.

A pesar de la formulación de distintos tipos y definiciones de sistema tributario, su naturaleza continúa siendo la misma, en consecuencia, su finalidad bajo ninguna circunstancia cambiará, por lo cual sus características esenciales se mantendrán, por lo tanto, las principales características de los sistemas tributarios son:

- **Suficiencia:** Es el más obvio, puesto que lo menos que puede pedir el Estado es que los tributos sirvan para cubrir, al menos parte, los gastos en que éste debe incurrir. Cada Estado tiene la tarea de establecer los gastos que necesita para su funcionamiento, el cual se encuentra reflejado en la forma más común de obtenerlos, que son los tributos, por ello estos deben de abastecerlo en la parte que ha dispuesto;
- **Elasticidad:** Debe ser un sistema que permita que los ingresos estén en función de la actividad cíclica, es decir, que como en épocas de depresión, se reducen las bases imponibles, las recaudaciones disminuyen, y en épocas de auge ocurra lo contrario. Esta característica se refleja en el dinamismo del sistema, porque resulta ser muy cambiante, porque el desarrollo de una sociedad debería de ser siempre evolutivo, no obstante, se pueden dar situaciones en las cuales la haga retroceder, y por ello si eso ocurriera los tributos del Estado deberán de ser modificados atendiendo a la capacidad de su población;
- **Incidencia sobre Sectores Económicos:** Este aspecto se refiere a la incidencia regresiva o progresiva que puede tener un sistema impositivo, según la clase



sobre la que pese la carga tributaria, es decir, que su estructuración debe de atender a la capacidad económica de cada sector, porque no pueden tributar todos por igual;

- Característica Redistributiva: Se registra principalmente, cuando en el sistema impositivo en consideración, priman los impuestos progresivos. Pero, cuando consideramos el grado en que un sistema produce redistribuciones de riqueza, tenemos que completar el análisis con un cuidadoso estudio no sólo de los recursos, sino también del sistema de gastos, porque con esta herramienta también se puede redistribuir. Es la manera en que los ingresos o recursos se distribuyen para su optimización y la satisfacción de las necesidades de la colectividad (Burato, 2015, p.147).

En su conjunto estas características constituyen los distintos sistemas tributarios que existen en cada uno de los Estados alrededor del mundo, sin embargo para que esos sistemas sean modernos, justos, y eficientes, es necesario que cumpla a cabalidad con su función financiera, económica, política y social, siendo necesario que los mismos tengan una estructura sólida que condicione su funcionamiento, esto se debe a que un sistema tributario no solamente es un conjunto de tributos, es toda una estructura institucional legalmente establecida, por lo que su funcionamiento también se basa en el ordenamiento jurídico que lo fundamenta, porque al confluir cada uno de estos aspectos se podrá concretar un sistema tributario capaz de cumplir con los fines de un Estado determinado.



3.2. Principios que fundamentan los sistemas tributarios

Los sistemas tributarios, al ser tan dinámicos y en sí cambiantes, adaptándose a cada una de las etapas que se van gestando dentro de la historia del hombre, ha permitido que se formulen diversos principios que sirven de base o bien que fundamentan el funcionamiento de estos sistemas, por lo que no solamente se está orientado hacia un principio de legalidad, que de cierta manera es el más importante, porque sin la existencia de una Ley que imponga una obligación tributaria, el sujeto pasivo en consecuencia no está obligado a cumplir, el requerimiento u obligación de carácter tributario que se le imponga si la misma no se encuentra en una normativa jurídica determinada, de tal forma que el principio de legalidad, se encuentra concatenado con otros principios que se han agregado como también se excluyeron algunos, atendiendo a la realidad que oportunamente se suscitaba.

Es así, que dentro de los principios que fundamentan a los sistemas tributarios, se encuentran los siguientes:

- Principio de capacidad contributiva;
- Principio de legalidad;
- Principio de generalidad;
- Principio de igualdad;
- Principio de progresividad;
- Principio de flexibilidad;
- Principio de transparencia;
- Simplicidad;
- Neutralidad;
- Suficiencia;
- Equidad (Lemus, 2012, p.24).



El principio de capacidad contributiva, se constituye por la aptitud que tiene el sujeto pasivo de soportar el pago de impuestos, situación que debe estar en plena correspondencia con su disponibilidad de recursos, por lo mismo se debe gravar a las personas individuales y jurídicas en proporción a su capacidad de renta y patrimonio, dando como resultado que pague más tributos quien más capacidad tiene para hacerlo, es decir que en este principio se plantea el ejemplo básico de la relación jurídico tributaria en la que lógicamente un empresario que se dedica a determinada actividad comercial, no contraerá una obligación tributaria de la misma capacidad económica que una persona que labora en una oficina.

Dentro de este contexto, la amplia variedad de tributos, se establecen o imponen algunos atendiendo a esta situación, circunstancia que no exime que en algunos casos, existirán ciertos tributos que son de cumplimiento general como el impuesto al valor agregado, que se hace efectivo en el momento de adquirir algún producto de uso cotidiano.

En este principio se reconocen y se definen dos tipos de capacidad contributiva: Una capacidad contributiva absoluta, definida por la obligación que tiene todo sujeto pasivo que cuente con una capacidad económica de contribuir al financiamiento del Estado. Y una capacidad contributiva relativa, definida por la proporción en que estos sujetos pasivos deben de contribuir al financiamiento del Estado (Lemus, 2012, p. 25).

En cuanto al principio de legalidad, este tiende a ser el más conocido y fundamental de todos los principios, porque este se convalida en el momento de establecer el enunciado compuesto de vocablos latinos, *nullum tributum sine lege*, el cual se traduce en que no existe tributo, sino se encuentra regulado en la Ley.

Es decir, que el Estado ejercerá su poder coercitivo ante el sujeto pasivo mediante la imposición de tributos pero que los mismos estén regulados dentro de una normativa jurídica, pues de lo contrario, el Estado en su calidad de sujeto activo no podrá requerir



al sujeto pasivo del cumplimiento de su obligación tributaria si la misma no tiene fundamento en la Ley.

Flores (1985), establece en cuanto al principio de legalidad dentro de un sistema tributario que: Los tributos se deben de establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstracta, impersonales y emanadas del poder legislativo (p. 209).

Es decir, que el Estado mediante su poder legislativo representado por un Congreso o Senado, atendiendo a la situación o realidad del país, tendrá en sus manos la formulación y consecuente promulgación de las disposiciones normativas que contengan una obligación tributaria, que de alguna forma, contribuirá a la generación de recursos para el Estado, sin embargo, esta tarea debe ser un tanto precisa, porque se debe considerar el porcentaje que constituirá la carga tributaria sobre determinada actividad como también los mecanismos mediante los cuales el sujeto pasivo tendrá cierta protección ante el poder coercitivo del Estado.

El germen de este principio descansa en el objetivo fundamental de establecer un marco de protección jurídica, que garantice el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, en un ambiente donde se respete su derecho de propiedad, de tal modo que el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria cuente con una regulación legal bien establecida, que le delimite el ejercicio de su potestad tributaria, entendiéndose que cualquier acción ejercida fuera de este marco legal es ilegítima, es decir, que el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer (Villegas, 2001, p. 191).

Concretamente el principio de legalidad, no solamente se basa en establecer una serie de tributos que tengan validez, al estar contenido en disposiciones normativas, sino que también permita que el sujeto pasivo, tenga determinada garantía en cuanto al uso del poder coercitivo del Estado, en cuanto al requerimiento del cumplimiento de la



obligación tributaria impuesta, de cierta manera evitar que no se varíen las formas mediante las cuales la SAT realice la respectiva recaudación tributaria, por lo tanto ambas partes de la relación jurídico tributaria tengan la certeza jurídica que por una parte debe cumplir con cierta obligación y por la otra que se verifique el cumplimiento de la misma atendiendo a lo establecido en la Ley.

En tanto el principio de generalidad, se basa en la potestad que tiene el Estado, de imponer tributos, a toda su población sin distinción alguna, es decir, que sin importar que se trate de una persona individual o jurídica, estos queden obligados a cumplir con el pago de algún tributo en específico, atendiendo siempre al principio de capacidad contributiva, de tal forma que este principio pretende que los tributos impuestos se hagan efectivos y con ello el Estado tenga una generación de recursos más eficiente y considerable, pues no se está eximiendo a ninguna persona del pago de los mismos, porque para ello, el sistema tributario en el que se funda, tiende a ser equitativo, circunstancia que se confiere dentro de las normativas jurídicas pertinentes que expresamente establecen, quienes están obligados al cumplimiento de ciertos tributos.

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o jurídica se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, éste deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o cultura (Saccone, 2001, p. 70).

A la vez, el principio de igualdad se concatena con los anteriores, en el sentido, que los sistemas tributarios al estar fundados en un Estado eminentemente democrático necesariamente debe existir una realidad de igualdad, en la cual, sin distinción alguna todos los habitantes de un Estado determinado, están totalmente obligados al cumplimiento de sus obligaciones tributarias impuestas, atendiendo siempre a su capacidad económica, siendo esto último un factor que bajo ninguna circunstancia debe



considerarse como una eximente para el incumplimiento de las respectivas obligaciones tributarias.

El principio de progresividad, establece que los sujetos pasivos deben de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en proporción a sus manifestaciones de riqueza, es decir que a medida que aumenta la riqueza, en esa medida aumenta la obligación del pago tributario, siempre que la exigencia de pago tributario no sea confiscatoria. Por lo tanto, a mayor capacidad económica del sujeto pasivo, mayor será su obligación en el pago de impuestos (Lemus, 2012, p.26).

Para afrontar los cambios constantes que se suscitan dentro de un Estado, en cuanto a su realidad puntualmente cuando se trata del ámbito económico, los sistemas tributarios, necesariamente deben estar dotados de un principio de flexibilidad, el cual atendiendo a los acontecimientos que se vayan gestando y que de alguna forma estos tiendan a influir en cambios drásticos de la realidad de un Estado, se debe contar con mecanismos que permitan que la recaudación tributaria no quede frenada o bien que los sujetos pasivos a consecuencia de ello, incumplan con sus respectivas obligaciones tributarias, es decir, que el Estado bajo ninguna circunstancia puede permitir que sus recursos decrezcan como un efecto de los cambios drásticos de realidad que se puedan originar.

Es por ello, que el principio de flexibilidad puede actuar de manera pasiva o de manera activa. Actúa en forma pasiva, cuando el sistema tributario está estructurado de tal manera que contribuye de manera automática a regular y amortiguar fluctuaciones de la actividad económica. Y actúa en forma activa cuando al sistema tributario de manera discrecional varía su estructura o procedimientos con la intención de intervenir en una situación coyuntural y contribuir a mantener la estabilización económica (Lemus, 2012, p.27).



A la vez, para que un sistema tributario genere cierta confianza ante los sujetos pasivos, el mismo debe estar fundado en un principio de transparencia que permita, sin restricción alguna que este, pueda conocer acerca de la forma en cómo se hace efectivo el cumplimiento de determinada obligación tributaria, cuál es su fundamento legal, las responsabilidades o sanciones en que incurre si deja de cumplir, como también que entidades son las encargadas de fiscalizar este tipo de actividades.

Sin embargo, el punto más importante de este principio, es permitir que se conozca abiertamente el destino que se tiene de los tributos recaudados, es decir, que se tenga la certeza que así como se fue requerido el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de igual forma el Estado, sea transparente en cuanto a la ejecución de los recursos públicos que se integraron con base a la recaudación tributaria, pues de esta manera se evitara que el erario público sea malversado y a la vez, fomente en el sujeto pasivo un deseo por cumplir con sus obligaciones tributarias, pues tendrá la certeza que lo recaudado será empleado en buena parte para la prestación de servicios públicos esenciales.

La transparencia va acompañado de la simplicidad, es por ello, que los sistemas tributarios se fundan en este aspecto, porque para que de alguna manera exista transparencia, se debe contar con simplicidad, es decir, que el Estado debe de adecuar sus procedimientos de recaudación de una forma simplista, que no tienda a ser compleja, pues de esta forma el sujeto pasivo, será consciente del cumplimiento de sus obligaciones al constatar que las mismas no son difíciles de cumplir, porque para ello, no existen trámites demasiados burocráticos, que posteriormente pretendan justificarse como una causal de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, al argumentar que su incumplimiento se debe a lo pretencioso de los trámites o formas de hacer efectivos los tributos impuestos.

Este principio demanda que el sistema normativo y los procedimientos de cumplimiento tributario sean entendibles, de bajo costo y de fácil gestión para el



contribuyente, evitando malos entendidos y los errores que conllevaría un sistema impositivo complejo, generando un sistema impositivo eficiente que permita la reducción de costos al contribuyente y a la SAT. Si el contribuyente conoce y comprende cuáles son sus obligaciones tributarias y adicionalmente, el Estado le facilita y simplifica su cumplimiento, éste las puede aceptar fácilmente y se ve motivado a cumplirlas de manera voluntaria (Villeda, 2001, p.146).

Todo sistema tributario debe de ser neutral, en consecuencia se origina un principio de neutralidad, el cual pretende que los tributos impuestos o que se pretendan instaurar de cierto modo no afecte a la economía de un país y en sí a la realidad de estos, es decir, que un tributo bajo ninguna circunstancia tendrá como finalidad que el contribuyente se vea mermado en su producción o consumo a consecuencia de la instauración de un tributo determinado, es por ello, que al fundamentarse un tributo dentro de una normativa jurídica en específico el ente encargado de la formulación de las leyes, en su caso el Congreso o Senado, deberá analizar la coyuntura del país para que de esta manera el impuesto a crear realmente sirva como un mecanismo generador de recursos públicos, tomando en cuenta la actividad que se gravará con ese impuesto y que esto no represente un malestar a quien se dirija como sujeto pasivo, revistiéndose de esta forma de un carácter neutro en el sentido que el tributo a imponer solamente es uno más dentro de la variedad de tributos existentes dentro de un Estado.

Es así, que cada uno de estos principios pretende generar cierta eficiencia dentro de los distintos sistemas tributarios que se fundan en el seno de un Estado en específico, indistintamente de la realidad que se tenga en cada uno de estos, pero que de alguna manera en su conjunto deben concurrir dichos principios, por lo que dentro de los últimos que cimientan la estructura de los sistemas tributarios se encuentran los principios de suficiencia y equidad, consistiendo el primero de estos en que la estructura y funcionamiento del sistema tributario, debe de contar con la capacidad de generar de manera sostenible y duradera, la cantidad suficiente de ingresos fiscales que permitan al



Estado darle cobertura a los gastos y necesidades públicas que se deban financiar con ingresos tributarios (Villegas, 2001, p.149).

En tanto el principio de equidad, tiende a ser similar al principio de capacidad contributiva, porque este se concretiza dentro de un sistema tributario, en cuanto a la distribución de las cargas fiscales, por lo que, las mismas se deberán acomodar a las distintas situaciones del contribuyente, para que así estos puedan pagar tributos que estén al mismo rango de su capacidad económica, premisa que conexas con el principio de capacidad contributiva, debido a que no se deben imponer obligaciones tributarias sin considerar el estatus económico del sujeto pasivo, pues para ello, se crean tributos atendiendo a las circunstancias o situación de la población, porque solamente así, se tendrá la certeza que el sujeto pasivo podrá cumplir con sus obligaciones tributarias y no podrá justificar su incumplimiento basándose en su capacidad económica.

En referencia al principio de razonabilidad, este corresponde a que las disposiciones legales, deben de explicarse y aplicarse de la manera más razonable para que conduzcan al cumplimiento pleno del propósito fundamental de promover y proteger al ser humano en su integridad. (Olano García, 2006, pág. 200)

Para el autor Olano, si surgiere alguna excepción, suspensión, limitación o condición que estuviere autorizado por el Derecho, estos deben limitarse a lo razonablemente necesario en una sociedad, con la finalidad de garantizar la seguridad o bien cumplir las justas demandas del bien común. (pág. 200)

Es un principio que se distingue por la ponderación y la selección jurídica en la que protege la igualdad y la equivalencia axiológica en cuanto a la imposición de una sanción y la estructura en referencia a la redacción de la norma con la acción y con el delito de comisión, como es indicado se trata de una garantía que viene implícita en la Constitución, que lo que protege son las arbitrariedades que se pudiesen cometer.



Para García Vizcaíno (1999) cita en su libro de Derecho Tributario, a García Belsune, quien se refiere a este principio como: “garantía constitucional de la tributación funciona: a) independientemente, como garantía innominada; y b) como complemento de integración o valoración del resto de las garantías constitucionales” (p. 281).

Se puede deducir entonces que el principio de razonabilidad debe preservar esencialmente que las normas legales mantengan coherencia con las reglas constitucionales durante el tiempo que dure la vigencia, de suerte que su aplicación concreta no resulte contradictoria con lo establecido en la ley fundamental.

Este principio, tiene relación con lo establecido en la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, dado que en el momento de iniciarse un proceso, en este debe observarse determinadas garantías, es decir, la concurrencia además de todas y cada una de las etapas que corresponde, el determinar cualquier derecho u obligación de orden fiscal; pues de esta manera se garantizará la razonabilidad que debe imperar dentro de un procedimiento en congruencia con la resolución definitiva de la dilucidación del conflicto.

Conjuntamente estos principios son el reflejo, de la evolución que han tenido los sistemas tributarios a lo largo de la historia del ser humano, es por ello, que en su conjunto son la base de los sistemas tributarios modernos, que en la actualidad imperan dentro de los distintos Estados alrededor del mundo y que pretenden cada vez más generar recursos públicos acordes a la realidad de cada uno de los países en los que se encuentran instaurados y que sus actividades estén encaminadas totalmente a los parámetros legales, que son la base de su estructura.

A su vez, la inclusión de estos principios permite que la relación jurídico tributaria que se gesta entre el sujeto activo, constituido por el Estado y el sujeto pasivo representado por la población tengan una interacción adecuada a las circunstancias que se suscitan y que de igual forma como se recaudan los respectivos tributos sea la manera



en que se prestan los servicios públicos esenciales que se capitalizan con base a esos tributos.

3.3. Obligación tributaria

Una obligación a grandes rasgos se constituye por aquel compromiso que se tiene ante otra persona de efectuar o dejar de hacer algo, de tal forma que las obligaciones dentro del ámbito jurídico cobran gran importancia dentro del derecho privado puntualmente en el derecho civil, en donde la relación que surge a consecuencia de una obligación se constituye por dos partes, por un lado un acreedor o sujeto activo y por la otra un deudor conocido también como sujeto pasivo, teniendo como centro de esta relación la obligación constituida regularmente por un crédito.

Sin embargo, al ir evolucionando el derecho y al gestarse otras ramas de esta ciencia jurídica, las obligaciones ya no solamente eran una figura propia del derecho privado, sino que paulatinamente se fue adhiriendo al campo del derecho público.

Es así, como al encontrarse en el área pública, las obligaciones se fueron presentando en ramas como el Derecho Tributario, punto en el cual cobran gran importancia, gestándose de esa manera como obligaciones tributarias, las cuales han sido definidas de una infinidad de formas por diversos autores.

Según Giuliani (1997), las obligaciones tributarias son: El vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la Ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. Sin embargo, también se considera que es un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder



tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por Ley (p.421).

De una forma más técnica y centrado en las características de la obligación tributaria, Pugliese (1976), define a esta figura de la siguiente manera:

- a) Es una obligación de derecho público;
- b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera;
- c) Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos;
- d) Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con éstos;
- e) Tiene por objeto una prestación pecuniaria;
- f) Tiene su fuente jurídica en la Ley;
- g) Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos (p.240).

La obligación tributaria en esta área continúa conformándose de dos sujetos el activo y el pasivo, sin embargo, dentro de la relación jurídica que se origina, el Estado siempre será el sujeto activo, en tanto, el sujeto pasivo será esa persona individual o jurídica que reside dentro de ese Estado y que también será conocido como contribuyente, siendo el motivo de esa obligación el pago de un tributo determinado.

Existen diversas definiciones de la obligación tributaria, como la que señala que es el vínculo jurídico en virtud del cual, un sujeto debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario, una suma de dinero que se determina por la ley. Sin



embargo, la definición más completa es aquella que sostiene que es el vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual (vínculo), ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas (Zabala, 1998, p.48).

Dentro de las definiciones, pero de carácter legal, el Código Tributario (1991) guatemalteco, establece dentro de su Artículo 14, una definición bastante completa en cuanto a obligación tributaria, misma que es planteada de la siguiente manera: La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la SAT y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

De esta forma claramente queda establecido que una obligación tributaria no debe confundirse con las obligaciones devenidas en el derecho privado, es decir, dentro del área civil, a pesar que, en ambos casos, las obligaciones tienen tres etapas que determinan su estructura, siendo estas la de su origen, cumplimiento y extinción.

Puntos de los cuales se puede determinar una diferenciación entre las obligaciones tributarias y las de carácter civil, porque las primeras solamente nacen del contenido de una Ley, como una forma de manifestación de la imperatividad de un Estado, en cambio la obligación civil, nace de un negocio jurídico en sí de un contrato, más no de una normativa jurídica, aspectos que son los más puntuales para diferenciar estas obligaciones, porque en lo que resta de las etapas estructurales de la obligación en ambos casos tiene similitud, pues tienden a ser de cumplimiento obligatorio y consecuentemente al concretarse esto, se tiene por extinguida la obligación.



Concretamente la única similitud que existe entre ambas obligaciones es el vínculo que se crea con cada una: “La obligación tributaria, como la obligación de derecho civil, origina un vínculo o nexo jurídico entre dos sujetos, acreedor y deudor, que determina que el primero de ellos pueda exigir del deudor el cumplimiento de una determinada prestación. Estructuralmente no hay diferencias entre la obligación tributaria y la de derecho privado, si las habrá desde el punto de vista formal derivadas, de la especial naturaleza de los intereses tutelados en una y otra relación obligatoria (Carrera, 1994, p. 18).

Con base a estos aspectos, en cuanto a determinar las diferencias entre la obligación civil y la tributaria con gran facilidad se establece la naturaleza de estas últimas obligaciones, es decir, que se puede conocer a que área del derecho pertenece, siendo tan evidente y notorio que la obligación tributaria únicamente pertenece al derecho público y que de igual forma las obligaciones civiles pertenecen exclusivamente al derecho privado, pero esta circunstancia no exime que los sujetos de estas relaciones jurídicas puedan tener intervención en el área pertinente de estos, es decir, que por alguna razón el Estado tenga cierta injerencia dentro de una obligación civil, algo muy particular, es lo que sucede en la normativa tributaria guatemalteca, porque dentro de esta, específicamente en el Código Tributario, expresamente se establece que la obligación tributaria es exclusivamente del derecho público, circunstancia que despeja cualquier duda en cuanto a la naturaleza de esta figura tan preponderante del Derecho Tributario.

En ese sentido, Rodríguez (1986) establece: La obligación fiscal es de derecho público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del derecho, en cambio, la obligación del derecho privado, en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del derecho público, por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del derecho civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida



disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal (p.109).

En sí, esto determina también las fuentes en las que se origina una obligación, de tal forma que en el caso de las obligaciones tributarias, las mismas únicamente será su fuente la Ley, contrariamente a las obligaciones civiles, las cuales tendrán diversas fuentes en las que también se incluye la Ley, pero también se podrán originar de un contrato, siendo esta la forma más común que da vida a una obligación en el ámbito del derecho privado, pero no excluye otras formas como la gestión de negocios, el acto jurídico unilateral, entre las más comunes, por lo tanto, la obligación civil, tendrá un área más amplia en la que se podrá originar a diferencia de las obligaciones tributarias, que solamente podrán gestarse a consecuencia de su inclusión en una Ley determinada.

Básicamente la obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del derecho privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la Ley.

Las obligaciones tributarias al tener su origen o fuente exclusivamente de la Ley, le confiere ciertas características únicas que también tiende a ser un factor determinante en el momento de realizar un análisis que pretenda diferenciarla de otro tipo de obligaciones, es así que entre las innumerables características que se le han dado a las obligaciones tributarias, las más comunes son:

- Personal: El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal; se 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 según los



principios del derecho privado o disponen únicamente de patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma;

- Pecuniaria: 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, el 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 el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria;
- *Ex lege* o legal: La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (Estado central, ente local y otro ente público) encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado a su vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente. Nadie está obligado a hacer lo que la Ley no manda y no hay tributo sin ley que lo establezca;
- Pública: Es una obligación de derecho público por cuanto que tiene su origen y encuentra su regulación en normas de naturaleza jurídico-pública;
- Coercible: Toda vez que su exigencia es coercitiva, forzada, sin necesidad incluso de que se recurra a los órganos jurisdiccionales para el cobro del mismo;
- Contributiva: El Estado tiene la obligación de velar por el bienestar de la colectividad, y de prestar los servicios públicos que ésta requiera, pero carece de la capacidad económica para satisfacer con sus propios recursos el creciente gasto público. Por ello resulta indispensable que la sociedad, que en muchas formas se beneficia con las acciones del Estado, sufrague de su propio peculio esos gastos públicos. De ahí deriva el hecho de que una parte importante de las autoridades estatales se denominen administradoras, puesto que ellas se



encargan de percibir los tributos, y de distribuirlos de manera que satisfagan los gastos públicos (Jarach, 2006, p.12).

En su conjunto, estas características hacen de la obligación tributaria como una figura o institución única dentro del Derecho Tributario y en sí, determina la importancia de su existencia en el seno de un Estado, como la forma más común de generar recursos que posteriormente servirán para la prestación de servicios, originando de esta forma una relación jurídico tributaria en la que un sujeto activo, en este caso el Estado deberá exigirle al sujeto pasivo, es decir, el contribuyente el cumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas, porque solamente de esta manera se podrán concretizar los fines del Estado, razón por la cual, el contribuyente al tener la certeza de la finalidad que tendrá el cumplimiento de sus obligaciones bajo ninguna circunstancia quedará insolvente en el fenecimiento de las mismas.

Es por ello, que el Estado tiene la obligación de validar su poder coercitivo dentro de uno de los principios del sistema tributario que es el de transparencia, porque su actuar deberá ser de carácter público sin restricción alguna para que se tenga la certeza jurídica de la forma y modo en que son recaudados los tributos y que la ejecución de lo obtenido, en sí de los recursos públicos sea destinado para sus fines correspondientes, pues de esta manera el contribuyente estará consciente que deberá ser puntual en el cumplimiento de sus obligaciones, para que así se tenga una calidad de vida en cuanto a que el Estado podrá ser eficiente en la prestación de sus servicios básicos.

3.4. Sujetos de la obligación tributaria

Al originarse en una Ley determinada una obligación tributaria, instantáneamente surge una relación jurídico tributaria constituida por dos elementos fundamentales que son los sujetos y el objeto, el primero de estos se compone del sujeto activo, que en este caso siempre será el Estado y el sujeto pasivo, representado por el contribuyente quien



podrá ser una persona individual o jurídica que necesariamente debe residir dentro de los límites territoriales del Estado, en tanto el objeto se compone del tributo, el cual es la obligación que deberá cumplir el sujeto pasivo y que fue previamente impuesta por el sujeto activo.

De tal forma que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, según Monterroso (2009) es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que lo integran, como el Organismo Legislativo que emite las leyes tributarias; el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo; y el Organismo Judicial encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial (p.132).

En ese sentido, dentro de las obligaciones tributarias, el sujeto activo siempre será el Estado representado por sus respectivas instituciones creadas para la recaudación y fiscalización de los tributos, generalmente se representa por entidades de SAT, a diferencia de las otras clases de obligaciones, en las cuales, el sujeto activo puede estar constituido por cualquier individuo, quien será el encargado de exigir el cumplimiento de la obligación contraída.

En el caso del sujeto pasivo, este siempre estará representado por el contribuyente o deudor tributario, quien indistintamente podrá ser una persona individual o jurídica, y a quien se le exigirá el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en el caso particular de la legislación guatemalteca en este ámbito, establece o distingue como sujeto pasivo a los contribuyentes y responsables, quienes serán los encargados de cumplir con la obligación impuesta en materia tributaria.

Dentro de los contribuyentes se distinguen tres clases que individualmente representan al sujeto pasivo siendo estos conforme a la clasificación proporcionada por Monterroso (2009):



- a) Deudores: Son los responsables directos del pago de la obligación tributaria, realizan el pago de la misma por ser los propietarios de la manifestación de la riqueza que grava el impuesto;
- b) Agentes de retención: Son los responsables de retener al sujeto pasivo el impuesto al realizar el pago de los mismos como en el caso del patrono, al retener a sus trabajadores de su salario el impuesto sobre la renta;
- c) Agentes de percepción: Son los responsables de percibir del que les realiza el pago del impuesto (p.133).

Con respecto a los responsables son quienes responden por deuda ajena, transformándolos indirectamente en sujetos pasivos, surgiendo de esta forma dos clases que son los obligados por deuda ajena y los responsables por representación, los primeros en mención, son quienes contraen una deuda, por disposición expresa de la Ley, sin necesidad de tener el carácter de contribuyente, en tanto los responsables por representación se constituyen por quienes administran los bienes o dispongan de los mismos de una tercera persona, lo cual impide que su patrimonio, resulte afectado por el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas.

Por lo tanto, dentro de una obligación tributaria siempre deben concurrir estos sujetos para que la misma quede perfeccionada, porque sería ilógico e inconcebible que exista una obligación en la cual no se tenga quien debe cumplirla como también quien es el que la exige y particularmente en el caso de las obligaciones tributarias estas tienden a contar con un carácter retributivo, en el sentido que el hecho de cumplir con sus obligaciones conlleva a la realización de un bienestar general en el que se origine un Estado eficiente, pues podrá garantizar el cumplimiento de sus fines esenciales.



3.5. Hecho generador

Dentro de esta figura, se da la más importante que es el supuesto denominado hecho generador, que para el autor Alveño Ovando:

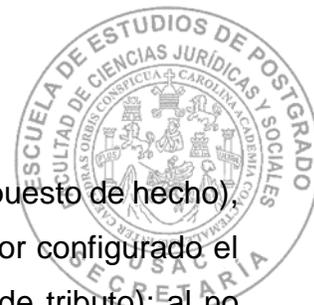
No es nada más ni nada menos que la realización de la hipótesis o de las hipótesis contenidas en la norma jurídico-tributaria, que al descender de lo abstracto a lo concreto, al mundo jurídico de la realidad, produce consecuencias jurídicas, o sea la obligación al pago de tributos. (Alveño Ovando, Derecho Tributario Guatemalteco -parte general-, 2015)

Por otra parte, Dino Jarach, manifiesta que hecho generador es: “El presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria” (Jarach, El hecho imponible , 1982, pág. 65)

Es así como el hecho imponible: “Aparece sencillamente como el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la ley el nacimiento de la citada obligación. El hecho imponible tiene un carácter constitutivo de dicha obligación”. (Pérez Royo, 1999, pág. 128)

De conformidad con lo que establece el artículo 31 del Código Tributario: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Bajo el contexto de las definiciones, el hecho generador, debe ser definido de un manera cierta, que contenga una claridad y precisión que tipifique ya sea la situación jurídica o de hecho que da lugar a surgimiento de la obligación jurídico tributaria; de sin embargo, para poder constituirse la hipótesis de esta institución debe reunir determinados elementos constitutivos, como lo son: material (descripción de los aspectos sustanciales del hecho que sirven de soporte al impuesto que es creado), espacial (es la definición del



lugar donde el hecho se realiza o bien la ley tiene por realizado el presupuesto de hecho), temporal (es la delimitación del momento exacto en que la ley, tiene por configurado el hecho generador) y personal (es la definición clara del sujeto pasivo de tributo); al no producirse uno de ellos, no se puede verificar el inicio de la obligación tributaria, quebrantando así, el principio de legalidad, establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

3.6. Las intendencias dentro de la SAT en Guatemala

Desde el año de 1998, la potestad de ejercer la administración del régimen tributario esta delegada a la Superintendencia de SAT, institución que como establece el tercer considerando de su Ley orgánica que: Es urgente fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones.

En consecuencia, para alcanzar sus objetivos la Superintendencia de SAT conocida por sus siglas como SAT, se encuentra estructurada de una forma específica, contando con intraorganismos que han sido facultados con potestades especiales que puedan ser funcionales dentro de los distintos ámbitos que supone la realidad tributaria en Guatemala.

De esta forma es como surgen las intendencias, mismas que tienen su fundamento en la Ley Orgánica de la Superintendencia de SAT, en el Artículo 30 y que establece: Las Intendencias se estructurarán y organizarán bajo criterios de eficiencia, eficacia y descentralización, conforme a las competencias, funciones y atribuciones que el reglamento interno de la SAT asigne a cada una de ellas. Las funciones que competan a



las Intendencias, podrán ser delegadas a las unidades que la SAT establezca en las regiones o departamentos de la República para el cumplimiento de sus fines.

De tal forma que actualmente la SAT, atendiendo a los postulados establecidos en su Ley orgánica y con la finalidad de cumplir con sus objetivos fundamentales, cuenta con cuatro intendencias, siendo estas las siguientes:

Intendencia de Aduanas: Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.

Intendencia de Asuntos Jurídicos: Es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la SAT.

Intendencia de Atención al Contribuyente: Es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente; y, planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Intendencia de Recaudación: Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización,



evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (Superintendencia de SAT, 2011, p.2).

Estas intendencias no tienen ninguna clase de ordenamiento jerárquico, en consecuencia, las cuatro tienen igual importancia dentro de la realidad tributaria guatemalteca y que en su conjunto pretenden obtener una eficiente recaudación y fiscalización que sea determinante dentro del sistema tributario del país, especialmente en aquellos casos que representa negligencia u omisión en el pago de los respectivos tributos.

3.7. Resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT

En Guatemala, la Superintendencia de SAT, está plenamente facultada, para encargarse de la fiscalización y recaudación de los tributos respectivos que constituyen un porcentaje considerable de los recursos públicos.

De esta forma, la SAT en uso de sus facultades hará uso de lo que se conoce como acción fiscalizadora, la cual según Folco (2004) se constituye como: La facultad o poder que otorga la ley a determinado ente para que, en el uso de sus facultades o poderes, se encargue de la verificación del debido cumplimiento de todas aquellas obligaciones tributarias contenidas en las distintas leyes tributarias (p.189).

El uso de esta acción por parte de la SAT, queda establecido concretamente en el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de SAT, circunstancia que le permite exigirle al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria que cumpla con sus respectivas obligaciones en esta materia o bien que compruebe fehacientemente que se encuentra solvente del pago o cumplimiento de las mismas, es decir, que para ello, no se puede negar a traer a la vista la documentación necesaria que compruebe dicha circunstancia.



En tanto, la acción fiscalizadora ejecutada por la SAT, se constituye por los siguientes aspectos:

- 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;
- Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten;
- Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital (Mejía, 2011, p.86).

Estos requerimientos no son de carácter limitativo, es decir, que si existen otras formas que comprueben el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la SAT, estará totalmente facultada para solicitárselo al sujeto pasivo, sin embargo, la Ley ha previsto los casos en los cuales el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente se niega rotundamente a poner a la vista esta clase de documentación, circunstancia que genera la figura denominada como resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

Es decir, que para evitar la evasión de los respectivos impuestos, el Estado ha formulado los mecanismos pertinentes para requerirle al sujeto pasivo, que ponga a la vista lo solicitado por parte de la administración pública y que si de alguna manera existiera una negativa por cuenta del sujeto pasivo, la Ley encuadra los supuestos en los



cuales el contribuyente incurre en la resistencia a la acción fiscalizadora, es decir, que su actuar impide que la SAT, gestione eficientemente sus funciones.

Siendo dentro del Código Tributario, específicamente en el Artículo 93 se establece lo concerniente a la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT: Constituye resistencia cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la SAT, después de tres días hábiles improrrogables de que el contribuyente haya sido notificado del nombramiento de quién practicará la fiscalización. Se consideran acciones de resistencia:

- Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la SAT pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos;
- 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;
- Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos;
- No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo 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;
- 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 origina la transacción.

A su vez, quien incurre dentro de esta infracción se le sancionará con una 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.

Además, atendiendo a la conducta que pudiera presentar el sujeto pasivo en el momento de incurrir dentro de algunos supuestos que constituyen la resistencia a la acción fiscalizadora, esto pudiera encuadrar dentro de un delito, haciendo referencia a lo estipulado en el Artículo 409 del Código Penal, pero la acción delictiva se encuentra preceptuada en el Artículo 358 "D", de dicha norma penal, que preceptúa:

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

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



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

Por lo tanto, la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT en sí, conlleva una mezcla de procedimientos de distinta naturaleza, es decir, que inicialmente en el requerimiento que hace la SAT al sujeto pasivo, tiende a ser de carácter administrativo, sin embargo en el momento en que vence el plazo y no existe una respuesta satisfactoria por parte del contribuyente, se ejecutan las medidas cautelares pertinentes, como lo son las providencias de urgencia, de tal forma que de una instancia administrativa se traslada instantáneamente hacia una de carácter civil y si a pesar de ello, continúa la negligencia por cuenta del sujeto pasivo, esto finaliza en un ámbito penal, al tipificarse la conducta del contribuyente en el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

La afirmación de la existencia de la combinación de procedimientos de la resistencia a la acción fiscalizadora, ha sido abordada por la Sala de la Corte de Apelaciones del Ramo Penal, en materia Tributaria y Aduanera, que en sentencia del once de enero de dos mil diecinueve, dentro de la apelación especial 95-2018 en la que consideró:

El Código Tributario describe una conducta omisiva y que se materializa al transcurrir el plazo de tres días sin que el contribuyente haya cumplido con entregar a los auditores fiscales los requerimientos que le fueron exigidos formalmente. Ese proceder faculta inmediatamente a la autoridad tributaria a imponer al contribuyente la multa correspondiente, dado que se ha consumado la descripción material de la conducta sancionable en el ámbito administrativo.



Mientras tanto, el componente objetivo de la conducta que describe el tipo penal, nos traslada a otro escenario, pues, aunque igualmente se trata de un comportamiento omisivo, en la definición precisa de la acción se agrega el elemento de la intervención de juez competente, lo que implica la materialización de un hecho evidentemente diferente, habida cuenta que el Código Tributario, se refiere al comportamiento ante una autoridad administrativa y el Código Penal se refiere al incumplimiento a una orden emitida por un juez competente, lo cual tiene incuestionablemente una connotación diferente. Por la descripción de ambas figuras, da la impresión que se trata de la misma conducta, sin embargo, no son exactamente lo mismo, pues corresponden a comportamientos ante autoridades diferentes e incluso el elemento temporal del hecho varía, pues la regulación en el ámbito administrativo fija un plazo para que se tenga por consumada la infracción tributaria y luego, la orden judicial fija un nuevo plazo, y al vencimiento de éste se cumple la situación prevista en el tipo penal. Dicha situación es una nueva omisión con la cual se consuma la acción delictiva, por lo tanto, aunque ciertamente el verbo rector de ambas normas coincide al tratarse de resistencia a la acción fiscalizadora, materialmente son hechos distintos, ante autoridades diferentes y en momentos también diferentes. De esa cuenta, en el caso de la infracción tributaria se sanciona la conducta omisiva que tuvo ante la autoridad administrativa, al impedir la acción fiscalizadora después del vencimiento del plazo fijado; y, en el caso de la acción delictiva, se sanciona la conducta por no obedecer una orden emanada de autoridad judicial.

En el libelo de este análisis, se logra entender que los supuestos jurídicos de la figura de la resistencia a la acción fiscalizadora, si bien describen la misma conducta, también que estos suceden en diferentes entes y, por lo tanto los elementos positivos de la consumación de esta, serán conocidas, tramitadas y las sanciones serán aplicables por cada una de ellas, acordes con la regulación específica de cada una de las materias que se encuentran involucradas; es decir, Tributario y Penal de manera distinta.



CAPÍTULO IV

Determinación objetiva de la resistencia a la acción fiscalizadora

Los tributos son un elemento fundamental para la generación de recursos estatales, es por ello que la importancia de formular mecanismos adecuados para su recaudación y respectiva fiscalización es necesaria dentro de un Estado determinado, pero en el caso de Guatemala, este tema cobra mayor relevancia, porque dentro de su estructura estatal, la corrupción se encuentra enraizada que es difícil encontrar las medidas eficientes para una adecuada recaudación tributaria.

En ese sentido, la Superintendencia de SAT, desde su creación en el año de 1998, se ha tropezado con una especie de muro en cuanto a esta temática, pues la costumbre de cumplir con las respectivas obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes, aunado a la corrupción que prolifera en la estructura estatal han impedido que sus objetivos y funciones no puedan ser cumplidas correctamente.

De tal forma que para solucionar paulatinamente esa situación se han regulado en normativas de carácter tributario, aspectos que le permitan a la Superintendencia de SAT, realizar sus funciones adecuadamente y a la vez, han determinado cuales son las obligaciones que tienen los contribuyentes ante esta entidad tributaria.

Por lo que dentro del Código Tributario, se han regulado los requerimientos que la Superintendencia de SAT, le puede presentar al contribuyente y en consecuencia este debe cumplir bajo los supuestos plenamente establecidos, es así como el Artículo 98 del Código Tributario, estipula esa clase de obligaciones y entre las más importantes se encuentran:

- 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;

- Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas;
- 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;
- Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con lo estipulado en el Código Tributario y demás leyes tributarias.

De esta manera se gesta una relación jurídico tributaria entre la Superintendencia de SAT y el contribuyente, la cual debe de ser cumplida, pues solamente de esta manera se podrá garantizar el estricto cumplimiento en cuanto al pago de los respectivos tributos y que de cierta forma servirán posteriormente para el funcionamiento o prestación de los principales servicios públicos.

Es así que estas obligaciones deben ser verificadas por la Superintendencia de SAT, mediante procedimientos que generen la certeza y seguridad jurídica que ningún contribuyente sin excepción alguna ha evadido el cumplimiento de sus obligaciones, es por ello que también se han formulado sanciones para quienes incumplan con estas obligaciones que legalmente han sido impuestas, porque si estas no estuvieran reguladas no tuvieran validez alguna pero al estar fundadas en una norma jurídica determinada las



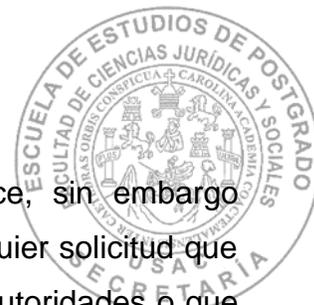
mismas cuentan con un carácter imperativo y por ello deben ser cumplidas por quienes estén obligados para el efecto.

A pesar de los esfuerzos que ha generado la Superintendencia de SAT por fiscalizar y recaudar adecuadamente los respectivos tributos, los contribuyentes han buscado las formas más inimaginables para evadir sus obligaciones tributarias generando con ello que el Estado pierda un porcentaje considerable en la generación de recursos públicos, de tal forma que al suscitarse esta situación es necesario que las normativas sancionadoras en materia tributaria sean más severas y considerables para que el contribuyente pueda concientizar en los riesgos que representa su incumplimiento.

4.1. El procedimiento administrativo tributario

La SAT con la finalidad de hacer cumplir las obligaciones que legalmente se le han impuesto a los contribuyentes, así como también para que este tengan una relación directa con la Superintendencia de SAT se ha creado un procedimiento administrativo, el cual busca resolver cualquier incertidumbre que se suscite dentro de esta materia; es así que el Código Tributario, dentro del articulado que lo compone regula todo este procedimiento y para ello en el Artículo 121 del Código Tributario, determina la naturaleza de este procedimiento, estableciendo a la vez, que el mismo únicamente podrá ser impulsado de oficio y que en todo caso en el momento de dictar alguna clase de resolución dentro de este procedimiento, dichas resoluciones solamente podrán ser impugnadas ante los tribunales competentes.

A su vez, las solicitudes o escritos con los cuales se pretenda iniciar este proceso deben cumplir con una serie de requisitos que establece el Código Tributario, para que de esta manera una persona individual o jurídica pretenda hacer valer cualquier derecho en el ámbito tributario o bien que pretenda obtener una respuesta sobre cualquier tipo de circunstancia que le genere duda sobre una situación en la que pudiera tener relación o interés. Es por ello que la Superintendencia de SAT no podrá negarse a recibir cualquier



solicitud o requerimiento por escrito que el contribuyente le realice, sin embargo excepcionalmente podrá rechazar después de recibida la misma cualquier solicitud que sea contraria a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas.

Debiendo en todo caso, estar plenamente fundamentado y razonado el rechazo que se está realizando de la solicitud presentada por el contribuyente, porque es obligación de la Superintendencia de la SAT, dejarle totalmente claro al contribuyente cuales fueron los motivos fundados por las que rechaza su solicitud pues la misma carece de validez y es innecesario entrar a conocer la misma si no existen motivos necesarios para ello, librándose de esta forma de cualquier responsabilidad devenida de esto.

Por lo que concretamente, el proceso administrativo tributario se define como: “Aquellos pasos, etapas o tramites que se ventilan o desarrollan, en las relaciones que se dan entre la SAT y los contribuyentes, con el objeto de determinar si existen o no obligaciones o bien para decidir determinado asunto” (Estrada, 2013, p.11).

En sí, el proceso administrativo tributario es determinante dentro de la relación jurídico tributaria que se gesta entre la Superintendencia de SAT y el contribuyente, porque de esta manera se facilita la función fiscalizadora del ente tributario y se puede acceder de una mejor forma a cualquier requerimiento en cuanto a exoneración de multas o facilidades de pago en cuanto adeudos que se tengan con la SAT. Además que estos evita cualquier tipo de costas judiciales que se puedan generar en el momento en que se pone en movimiento un órgano jurisdiccional competente para cualquier incidencia tributaria que se geste entre la Superintendencia de SAT y el contribuyente.

Es por ello, que el procedimiento administrativo tributario es fundado sobre postulados constitucionales, puntualmente en lo que concierne al Artículo 12 de la Constitución Política de la República y que postula al derecho de defensa, sin embargo este Artículo, preceptúa que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables, en



ese sentido, el contribuyente con el afán de garantizar que sus derechos no se encuentren en juego en alguna cuestión tributaria, hace el respectivo requerimiento ante la Superintendencia de SAT, para que de esta manera se concrete su situación y se evite acudir a una instancia judicial, que tienda a ser más perdurable y onerosa.

Atendiendo a esto la Superintendencia de SAT, es consciente de lo que representa el enfocar su atención a cualquier solicitud o requerimiento que le haga el contribuyente, porque el beneficio que se puede generar al concluir el procedimiento administrativo puede ser recíproco, a la vez esto permite que las metas de recaudación que se imponen tiendan a crecer pues en algunos casos las solicitudes planteadas son para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de esta manera no solamente se beneficia al contribuyente en general sino que también al Estado, pues tendrá la certeza de que contará con esos recursos.

4.2. La resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT como factor principal en el incumplimiento de las obligaciones tributarias

La relación jurídico tributaria entre la Superintendencia de SAT y los contribuyentes pretenden, está conformada de una serie de obligaciones y responsabilidades que ambas partes deben de cumplir, principalmente el contribuyente porque entre sus obligaciones se encuentra el pago de los respectivos tributos que legalmente se han creado y que son parte fundamental para el funcionamiento del Estado.

Sin embargo, existen otras obligaciones que tienen los contribuyentes, las cuales deben cumplir a cabalidad y que la Superintendencia de SAT debe velar por que se cumplan, entre alguna de estas, el Código Tributario, establece en su Artículo 112, las siguientes:



- Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación;
- Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos;
- Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, los libros de contabilidad, los libros y registros especiales y los documentos y antecedentes de las operaciones que se relacionen con su situación tributaria;
- Deberán conservar, asimismo, por igual plazo, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- 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;
- 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;
- 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;



- Permitir que la SAT revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.

Es así, como estas son algunas de las más importantes obligaciones que tiene el contribuyente ante la Superintendencia de SAT, de tal forma que esta entidad en cualquier momento atendiendo a su función fiscalizadora puede requerirle al contribuyente que compruebe el cumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias, presentando para ello la documentación necesaria que sea idónea y suficiente para ello.

Pero, en el momento en que se gesta este requerimiento puede suceder que el contribuyente tome una reacción positiva o negativa, ante esto en su caso puede ser que el contribuyente realice un acto o ejecute una acción que impida que la Superintendencia de SAT pueda realizar su función fiscalizadora, de tal forma que al suscitarse todo esto, el Código Tributario, lo encuadra en una resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT. Siendo así, que esto representa un factor fundamental en el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente, porque al suscitarse cada uno de los supuestos que estipula el Artículo 93 del Código Tributario, se origina la figura de la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, misma que conlleva la realización de un procedimiento en parte administrativo y complementándose en uno judicial, lo cual genera que se cree el delito que lleva el mismo nombre que la figura detallada en la norma tributaria.

En tanto, al haberse agotado cada una de las etapas de este proceso y al llegar a la parte judicial la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT se constituye como un delito regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, lo cual representa que el contribuyente puede ser condenado al cumplimiento de una pena de prisión, entre uno a seis años y al pago de una multa determinada, circunstancia que de cierta manera cambia rotundamente la perspectiva del contribuyente en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.



A su vez, toda esta incidencia de cierta manera crea una particularidad entre las distintas figuras que existen en el ámbito tributario, en el sentido en cómo se va estructurando, razón por la cual es de gran importancia determinar las características del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, siendo estos:

- En cuanto a la gravedad, es una falta total ver que infringe las leyes y no contravienen la integridad;
- Por su estructura, es simple, toda vez que únicamente violenta un bien jurídico tutelado que es la presentación de la documentación requerida;
- Por su resultado, es un delito instantáneo, perfeccionándose en el momento de su comisión;
- Por su ilicitud, es social, toda vez que la ignorancia que se tiene en cuanto a las normas tributarias y la ausencia de cumplimiento de la misma;
- Por la forma de acción, es un delito de omisión al no cumplir con el requerimiento de información solicitada por la SAT dentro del plazo establecido;
- Por su grado de voluntariedad o culpabilidad, es culposo, derivado al descuido de no cumplir con las obligaciones tributarias (Estrada, 2013, p.13).

En consecuencia, esta es una de las formas más determinantes para que el contribuyente pueda cumplir con sus respectivas obligaciones tributarias y con ello la Superintendencia de SAT pueda cumplir a cabalidad con uno de sus principales fines que es el de fiscalizar.



4.3. El procedimiento administrativo de fiscalización previamente a constituir la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT

La Superintendencia de SAT al tener la potestad fundamental de fiscalizar a los contribuyentes en cuanto al cumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias, debe de buscar las formas más ecuánimes para alcanzar ese fin, validándose para ello en todo lo estipulado dentro de las normas jurídicas de carácter tributario.

Es así, que dentro de todo este panorama al suscitarse diversas actitudes por parte del contribuyente, en cuanto a que este sea fiscalizado en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, previamente a que pudiera originar la figura de la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, se desarrolla un procedimiento administrativo de fiscalización, el cual tiene su fundamento en varias normativas de naturaleza tributaria como el Código Tributario, la Ley Orgánica de la Superintendencia de SAT, entre otras.

Por lo que, el procedimiento administrativo de fiscalización, se inicia por medio de la División de Fiscalización de las diferentes Gerencias de la Superintendencia de SAT, nombrando para el efecto a los respectivos auditores notificadores, fundamentándose para ello en lo estipulado en los Artículos 1, 19, 98, 100, 112, 146, 152 del Código Tributario y complementándose con lo preceptuado en el Artículo 3 literales a) f) g), e i) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de SAT.

Una vez nombrados los auditores tributarios, se les atribuye la potestad de verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, para ello los auditores nombrados se constituyen en el domicilio fiscal del contribuyente requiriendo para el efecto la documentación relacionada a ventas y prestaciones de servicios dentro de un periodo establecido.

En el momento en que se gestiona el requerimiento al contribuyente se le formula a este la advertencia que de lo actuado se deberá rendir un informe, acompañando la



documentación relacionada y sanciones sobre el régimen tributario y aduanero que corresponda, en caso de ser necesario presentar denuncia ante autoridad competente sobre los hechos que le conciernen y se pueda constituir falta o delito.

Por lo tanto, las Gerencias Regionales de la Superintendencia de SAT, fundamentándose en lo establecido dentro de los Artículos 19, 69, 93, 94, 98, 100, 112 y 112 A del Código Tributario y a la vez en lo considerado en el Artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de SAT, identifican plenamente al contribuyente por medio de su número de identificación tributaria conocido también como NIT, para que el auditor designado tenga mayor facilidad de realizar las actividades que se le han encomendado.

El requerimiento de información se le notificará al contribuyente por medio de cédula de notificación la cual lleva los datos específicos del contribuyente respecto a su domicilio fiscal, fecha y hora de entrega, notificación realizada, requerimiento de información que se le está notificando con fecha y a quién se le entregó.

La notificación tiene el carácter personal, sin embargo, al hacer énfasis en el carácter personal, no establece que se le entregue únicamente al contribuyente requerido, sino que puede realizar la notificación a cualquier persona individual idónea que se encuentre en el domicilio fiscal.

A pesar de ello, la notificación no puede ser fijada, debe ser entregada a persona que afirme conocer al contribuyente requerido o representante legal en caso de ser una entidad contribuyente, siempre y cuando la notificación se realice en el lugar en el cual tiene su domicilio fiscal el contribuyente.

Una vez haya transcurrido el plazo establecido, se levantará acta de los hechos en la cual se constituye el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones en materia tributaria, dejando constancia fehaciente, de conformidad con el Artículo 151 del Código



Tributario, de tal forma que las actas e informes que los auditores designados por la Superintendencia de SAT, suscriban tendrán plena validez legal una vez no se demuestre la inexactitud o falsedad, por parte del contribuyente.

A su vez, los auditores tributarios designados deben emitir un informe circunstanciado en el que se haga constar los antecedentes del trabajo realizado, así como los resultados del mismo, informe que deberá contener una breve descripción de los aspectos generales, alcances de la auditoría, procedimientos aplicados, resultados de la auditoría, conclusión y recomendaciones.

En el momento en que es realizado el trámite correspondiente de requerimiento al contribuyente y siendo imperioso el otorgamiento de la diligencia solicitada por la Superintendencia de SAT, pero al no tener respuesta positiva por parte del contribuyente, en cuanto a la presentación de lo requerido dentro del plazo establecido; el ente fiscal puede requerir lo solicitado previamente con intervención de juez competente, que en este caso será uno de materia económica coactiva, por lo que será ante este que se deberá presentar la información que oportunamente requirió la Superintendencia de SAT.

Para materializar esta instancia necesariamente debe remitirse las actuaciones a la Unidad de Cierre de Negocios del Departamento de Procesos Judiciales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos y Sociales, con el objeto de continuar el proceso mediante una providencia de urgencia ante el órgano jurisdiccional competente, que puntualmente es uno de materia económica coactiva.

En consecuencia, al hacer el requerimiento de la presentación de la información que oportunamente solicitó la Superintendencia de SAT, debe gestionarse mediante una instancia judicial, en este caso a través de un juzgado en materia de lo económico coactivo.



Competencia que se le atribuye a estos juzgados debido a que el proceso económico coactivo, es un proceso de ejecución especial por medio del cual se tiene la facultad de accionar ante los órganos jurisdiccionales, a efecto de exigir a los contribuyentes, el cobro de adeudos a favor del fisco establecido mediante un título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, liquidadas y exigibles, es por ello que la potestad de requerirle la información al contribuyente por medio de una providencia de urgencia se encuentra dentro de la competencia de estos juzgados, acorde al artículo 170 del Código Tributario, que preceptúa:

La SAT podrá solicitar ante los juzgados de lo económico-coactivo (...) que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco (...) asimismo, que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia.

Es decir, que los juzgados de lo económico coactivo tienen la facultad de otorgar providencias de urgencia, que sean solicitadas por la Superintendencia de SAT, es por ello que se inicia ante los juzgados de lo económico coactivo medidas cautelares, en la que se ordene al contribuyente que proporcione a los auditores tributarios nombrados el acceso inmediato a la información y documentación requerida oportunamente, con el único objetivo de asegurar los intereses del fisco y la verificación y fiscalización que establece la Ley, cuando exista resistencia.

Para que proceda la medida, es necesario que la SAT sustente que existe un riesgo inminente y suficiente que, de no ser posible dictar dicha solicitud, se vulneraría el derecho protegido y en consecuencia no se cumpla con la finalidad de la fiscalización de la obligación tributaria.

Antes de iniciar acciones ante los órganos jurisdiccionales el encargado del expediente administrativo, debe velar por que no exista ninguna solicitud por parte del contribuyente ante la Superintendencia de SAT. Así mismo, debe como mínimo, citar una

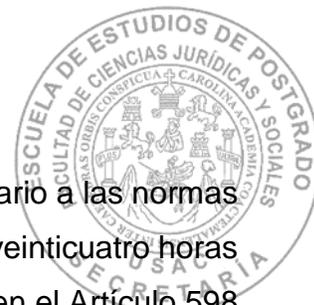


vez al contribuyente a efecto de requerirle la documentación solicitada previo a acudir a instancia judicial.

Agotada las acciones antes descritas, se procede a gestionar las respectivas providencias de urgencia ante el juzgado de lo económico coactivo, con el objetivo de que sea el juez, quien establezca fundamentándose en la Ley, un plazo en el que, se le presente la información requerida al contribuyente.

El juez teniendo a la vista la solicitud por parte de la Superintendencia de SAT, debe tener el cuidado de analizarla, para determinar si su requerimiento es legal, si cuenta con los motivos suficientes para sustentar el riesgo que justifique el planteamiento, pues de lo contrario puede rechazarla o bien consignar un previo, el cual debe ser subsanado dentro del plazo establecido y a falta de este en un plazo máximo de cinco días contados a partir de la notificación respectiva.

En referencia al análisis del escrito que contiene la petición de la providencia de urgencia, es necesario acotar que el juez ante el cual se planteada esta medida, no debe circunscribirse únicamente a verificar, si el memorial contiene todos los requisitos formales contemplados tanto en el artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil como los contenidos en el 170 y 170 "A" del Código Tributario, sino que lo indispensable es que debe calificar los diversos puntos, es decir, la documentación e información, que son exigidos al contribuyente que sean presentados y, no solamente limitarse a tramitar el proceso, que en la práctica es una de las falencias en las que incurren los juzgadores, pues no verifican si los documentos son indispensables y que sin ellos, no se puede cumplir con la función de fiscalización del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributaria, dado que en muchas ocasiones la no entrega de alguna documentación no impide que se efectúe la verificación y con ello la formulación del ajuste correspondiente, dado que, con la papelería e información la SAT puede tener suficientes elementos para establecer el hecho generador de las obligaciones tributarias.



En caso de que el previo dictado por el juez competente es contrario a las normas legales, procede plantear el recurso de revocatoria dentro del plazo de veinticuatro horas de haberse notificado, circunstancia que se ampara en lo preceptuado en el Artículo 598 del Código Procesal Civil y Mercantil o bien promover el recurso de nulidad dentro del plazo de tres días de conformidad con el Artículo 613 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Por lo tanto, si el recurso de nulidad interpuesto en el momento procesal oportuno, sigue vulnerando los derechos de la Superintendencia de SAT, se puede interponer el recurso de apelación en contra del auto correspondiente conforme a los Artículos 611 y 612 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Si el juez al comprobar que no se cumple con los presupuestos, procede a denegar dar trámite con sustento legal; para el efecto, se puede presentarse nuevamente la solicitud de la medida cautelar.

Una vez se admita para su trámite la medida precautoria promovida por la Superintendencia de SAT en contra del contribuyente, el juez contralor tiene la potestad de autorizar toda medida idónea, según las circunstancias, para asegurar provisionalmente los derechos que le corresponde al actor, de toda acción que prevenga un daño mayor al que se pudiera causar o bien se siga incumpliendo con las obligaciones tributarias, esto coherente con lo estipulado en el artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, que es asegurar el cumplimiento de una obligación.

Asimismo, el juzgador solicitara al Centro de Servicios Auxiliares de la Administración de Justicia, la designación de un ministro ejecutor.

El ministro ejecutor será quien a solicitud y de acuerdo con los auditores y notificadores de la Superintendencia de SAT, deberá notificar y requerir al contribuyente ponga a la vista la información y documentación contenida en el requerimiento respectivo.



El ministro ejecutor requiere la documentación solicitada en su oportunidad, en la que se le concederá al contribuyente un plazo de diez días, para que se presente a las oficinas de la Superintendencia de SAT, con la documentación solicitada, apercibiéndosele de que en caso de incumplimiento se le certificará lo conducente.

En consecuencia, el contribuyente puede optar por cierta conducta, en el momento en que judicialmente se le es requerido, siendo algunas de estas:

- Cumplir satisfactoriamente con la presentación de la información requerida por la SAT;
- Entregar parcialmente de la documentación requerida
- Incumplir nuevamente con el requerimiento de información.

Indistintamente a las actitudes tomadas por parte del contribuyente se levantará un acta, en la que se hará constar la revisión de la documentación proporcionada por el contribuyente.

En el primer caso, en el que se cumple con la presentación de la información y documentación, solicitada en el requerimiento, el Jefe de la División de Fiscalización rendirá informe circunstanciado, a la Unidad de Cierres de Empresas, Establecimientos o Negocios, Departamento de Procesos Judiciales, para que se continúe con el trámite correspondiente, esta Unidad mediante memorial, solicitará al Juzgado contralor de la providencia de urgencia la finalización de esta medida, por haber cumplido con el objetivo.

En el segundo caso, en que la documentación es exhibida parcialmente, el contribuyente debe expresar las razones, por las cuales no hace efectivo en su totalidad del cumplimiento de lo ordenado en el requerimiento; aspecto que será informado por el ente fiscal al juez contralor, adjuntando informe, resultados de la auditoría, conclusiones y recomendaciones de lo actuado por los auditores actuantes, para que este analice y resuelve, si la justificación dada es válida, para tener por cumplido el requerimiento.



En el tercer caso, si persiste el incumplimiento del contribuyente, en presentar la documentación solicitada en el plazo otorgado, la Superintendencia de SAT, a través de la unidad encargada de llevar el expediente que contiene la medida, solicitará que se haga efectivo el apercibimiento y se certifique lo conducente a un Juzgado del Orden Penal competente, por presumirse que se dan los indicios del Delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora.

En consecuencia, se remitirá certificación del expediente al Centro de Servicios de Auxiliares de la Administración de Justicia Penal, en contra del contribuyente para lo que haya lugar, por todo lo acaecido durante el desarrollo del requerimiento de la información pertinente.

En consecuencia, dentro de la Superintendencia de SAT, se remite el expediente a la Unidad de Delitos Administrativos del Departamento de Asuntos Penales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos.

Por lo tanto, cada una de estas etapas conforma la parte de cierta manera administrativa del procedimiento fiscalizador y en la que se origina la figura de la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

4.4. Aspectos fundamentales en el momento de consumarse el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT

La etapa administrativa previamente a que se tipificara la conducta del contribuyente como delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, tiende a evitarle al contribuyente una serie de inconvenientes que le puede representar la omisión o negligencia de presentarle la información requerida a la Superintendencia de SAT.



Por lo que agotada toda esta etapa y al haber recibido el expediente el Centro de Servicios de Auxiliares de la Administración de Justicia Penal, se procederá a asignarle un juzgado competente, que anteriormente le correspondía a los juzgados de primera instancia penal, narcoactividad y delitos contra el ambiente, sin embargo a partir del año 2016, la competencia de estos casos se le atribuye a los juzgados de primera instancia penal en materia tributaria y aduanera, los cuales fueron creados mediante el Acuerdo 13-2016 de la Corte Suprema de Justicia.

De tal forma que estos juzgados tienen la competencia de conocer y resolver cualquier asunto tendiente a la comisión de delitos de índole tributaria y aduanera que se hayan cometido dentro de la República de Guatemala.

Es así, que será este juzgado quién formará el expediente respectivo y tomará el control jurisdiccional de las actuaciones y dará intervención al Ministerio Público para que realice la investigación de Ley y de esta manera poder establecer si existen elementos de convicción en contra del contribuyente.

En el caso que el contribuyente no tenga señalado lugar para recibir notificaciones dentro del perímetro de la ciudad capital, le fijará un plazo para que señale nuevo lugar, una vez vencido el plazo sin que se haya pronunciado al respecto se le apercibe que será notificado en los estrados del juzgado contralor.

En tanto la Superintendencia de SAT, deberá constituirse como querellante adhesivo, de conformidad con lo establecido en el Artículo 116 del Código Procesal Penal, para actuar dentro del proceso por medio de sus respectivos mandatarios, así mismo, se deberá presentar memorial ante el Ministerio Público requiriendo se fije día y hora al órgano jurisdiccional competente para celebrar la respectiva audiencia de primera declaración del sindicado.

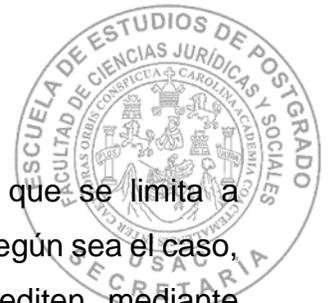


Posteriormente, junto con la Fiscalía de Delitos Económicos del Ministerio Público, se inicia proceso en el cual se busca, que el contribuyente sea sancionado penalmente por el incumplimiento con la presentación de la documentación, requerida en su oportunidad por los auditores actuantes de la Superintendencia de SAT y además con el pago la multa equivalente al uno por ciento (1%) establecido en el Código Penal.

De tal forma que, al iniciarse el respectivo proceso penal, se pueden gestar ciertas figuras simplificadoras del proceso, es decir, que el mismo atendiendo a los intereses de todas las partes dentro del mismo, resulta beneficioso el solicitar ante el juez que se otorguen ciertas medidas desjudicializadoras, para que de esta manera el proceso no sea longevo y oneroso, siempre y cuando todo esto no se perjudicial para ninguna de las partes. Por lo que el sindicado puede requerir al Ministerio Público puede solicitar una suspensión condicional de la persecución penal o bien un criterio de oportunidad los cuales están reglados dentro del Código Procesal Penal.

En cuanto a la suspensión condicional de la persecución penal, el Artículo 27 del Código Procesal Penal, establece que en los delitos cuya pena máxima no exceda de cinco años de prisión, en los delitos dolosos y los referentes al orden jurídico tributario, a solicitud del interesado ante el Ministerio Público, se podrá proponer ante el ente juzgador que se pueda decretar ese beneficio. Para obtener a este beneficio de observarse lo establecido en el Acuerdo 4-2013 Reglamento para el Control de las Imposiciones e Instrucciones dictadas dentro del Régimen de Prueba de la Suspensión Condicional de la Persecución Penal, de la Corte Suprema de Justicia, en el que se encuentran principios de aplicación siendo el de legalidad, mínima intervención, *indubio pro libertatis*, justicia restaurativa, intereses superior de la víctima, celeridad, resocialización del sindicado, participación comunitaria, racionalidad y control efectivo de la medida.

Según esta disposición y la del artículo 27 del Código Procesal Penal, la suspensión condicional de la persecución penal, puede otorgarse sin necesidad que el sindicado se encuentre ligado a proceso penal, en la practica el juez contralor de la causa,



accede bajo este fundamento legal, autorizar dicha petición, en el que se limita a comprobar el pago del valor de los impuestos retenidos o defraudados según sea el caso, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios que acrediten mediante documentación que expida de la autoridad tributaria. Si no cumple con los requisitos establecidos, el contribuyente no podrá optar a que se le beneficie con la suspensión condicional de la persecución penal.

Esta interpretación debe ser únicamente para los delitos contenidos en los artículos 358 A, 358 B y 358 C del Código Penal, ello tomando en cuenta la naturaleza de los mismos, y que la suspensión para su otorgamiento está condicionado, de acuerdo con lo detalles o las condiciones de la normativa, dado que en estos ilícitos, sí se tiene por acreditados con la documentación en la que se detalla los montos, que el fisco no puede percibir de las obligaciones tributarias, con ello la existencia de los delitos y la responsabilidad del sindicado.

En el caso de la resistencia a la acción fiscalizadora, el Ministerio Público, requiere un pago específico, previo a solicitar que se otorgue este beneficio, sin embargo, al realizar el análisis de los verbos rectores de este delito, es decir, que el acto es de impedir la fiscalización, esto no implica directamente una afectación al fisco, no hay un tributo dejado de pagar, interés ni moras dejados de cancelar, no hay dinero en la afectación del fisco, lo que si pudiera darse, es una afectación a la actividad fiscalizadora, y esto no se puede traducir en dinero determinado, consecuentemente no le es aplicable al caso concreto, para este delito la exigencia contenida en esta disposición, entonces debe decirse, que siempre debe aprobarse la suspensión de la persecución penal, cuando se cumple los presupuestos básicos de cinco años y la solicitud respectiva del Ministerio Público.

A parte de la suspensión condicional de la persecución penal, también se puede otorgar un criterio de oportunidad, atendiendo a lo preceptuado en el Artículo 25 del Código Procesal Penal, siempre y cuando el Ministerio Público considere que los



intereses públicos no se encuentren gravemente afectados o amenazados, previo consentimiento del agraviado y autorización judicial.

La aplicación de esta medida no podrá ser impuesta al representante legal de una sociedad anónima, a excepción de las sociedades anónimas que hayan solicitado el cese definitivo de la actividad económica respectiva y la misma haya sido otorgada por la SAT, como también en los casos que procedan a efectuar el pago de la multa determinada por la autoridad correspondiente.

Si no se pudieran otorgar estas medidas desjudicializadoras el proceso penal en materia tributaria necesariamente debe seguir su desarrollo, sin embargo, este puede presentarse en su forma ordinaria o bien en una forma especial, es decir, un procedimiento abreviado.

En este caso el Ministerio Público, tiene la potestad de solicitar el procedimiento abreviado durante la etapa intermedia, cuando estime la imposición de una pena privativa de libertad no mayor a cinco años o de una pena no privativa de libertad, de conformidad con el Artículo 464 del Código Procesal Penal, en los otros casos del régimen tributario, pero no cuando el contribuyente no presenta la documentación requerida por la Superintendencia de SAT en su oportunidad, de tal manera que no puede beneficiársele con la medida desjudicializadora.

Los requisitos que deben concurrir para que se acceda a la vía además de la establecida anteriormente, se debe contar con la aceptación del imputado y su defensor por medio de memorial presentado al órgano jurisdiccional, como también debe concurrir la aceptación del imputado en la participación de los hechos que se le imputan en la acusación.

Sin embargo, si no concurren los presupuestos necesarios para su otorgamiento, se deberá desarrollar todo el proceso penal común el cual se compone de la etapa



preparatoria, etapa intermedia, etapa del juicio y ejecución de sentencia. Iniciada la etapa preparatoria, en la que se procede a imputar los hechos de la comisión del delito y la incorporación de pruebas las cuales serán utilizadas para probar la acusación a realizar.

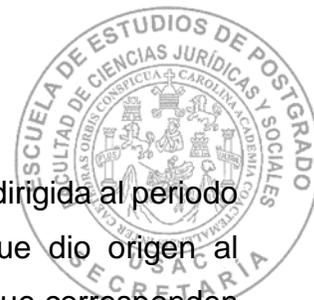
El juez contralor dictará un auto de procesamiento, en la cual se debe señalar fecha para la presentación del acto conclusivo y audiencia de fase intermedia. La etapa intermedia inicia en el momento en que se da la presentación de la acusación por parte del Ministerio Público y requiere la apertura a juicio en contra del imputado, el juez contralor debe verificar si existe fundamento para que se pueda aperturar a juicio.

Decretada la apertura a juicio, se señala audiencia para ofrecimiento de prueba, que es la etapa de preparación del debate oral y público. En la audiencia de ofrecimiento de prueba, se deben individualizar los medios de prueba para el debate oral. Posteriormente, se remiten las actuaciones al Tribunal de Sentencia, quien es el competente para conocer la esa etapa.

Señalada la audiencia para celebrar el debate oral, mismo que debe ser dentro de un plazo no menor de diez días ni mayor de quince días, el debate oral, tiene como fin que los sujetos procesales presenten sus argumentos a favor o en contra del acusado.

Finalizado el mismo, el tribunal debe valorar la prueba ofrecida y posteriormente procede a dictar sentencia en la vía del procedimiento común. Dictada la sentencia condenatoria se procede a la ejecución de la misma.

No obstante todo el procedimiento, si se llegar a determinar la culpabilidad del procesado del delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, la única sanción a imponer será la pena de prisión y, no de la multa regulada para este ilícito, por ausencia total de parámetros, que impiden al juzgador la carga de la misma, esto acorde al principio de legalidad, que garantiza al sindicado a que no se le imponga una sanción que no tenga fundamento en prueba pertinente y que hubiera sido valorada por el Tribunal.



A ello debe agregarse, que la multa regulada para este delito, va dirigida al periodo que se pretende revisar y por el cual solicita la documentación, que dio origen al movimiento judicial, por lo tanto, no puede pretenderse utilizar montos que corresponden a periodos distintos a los que se presume fiscalizar, en tal sentido la multa carece de razonabilidad.

Por lo tanto, estos aspectos constituyen todo el entorno que se origina al consumarse el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, teniéndose de esta manera un mecanismo mediante el cual se puede fiscalizar adecuadamente al contribuyente.

4.5. La interpretación del plazo para constituir la resistencia a la acción de la SAT

La SAT, con la finalidad de efectuar adecuadamente su función fiscalizadora, en todo momento puede requerirle al contribuyente la presentación de toda la documentación pertinente con la que compruebe que, efectivamente, esta solvente en el cumplimiento de sus respectivas obligaciones tributarias.

Sin embargo, en el momento en que el requerimiento es realizado y el contribuyente no toma una actitud en cuanto a lo solicitado por la SAT, dentro del plazo de tres días que estipula el Artículo 93 del Código Tributario, se debe establecer que la negativa del contribuyente origina la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

Sin embargo, el plazo que estipula el Código Tributario, en esta situación tiende a ser de naturaleza improrrogable, por lo tanto, para la SAT no puede extenderse, de tal forma que el no presentar la documentación en el plazo estipulado, por cualquier razón o circunstancia constituye resistencia a la acción fiscalizadora; de allí es que se requiere un análisis justo y equitativo, para mantener un Estado de Derecho en armonía.



En la práctica, comúnmente el contribuyente argumenta e interpretando la Ley, con relación al plazo para presentar la información requerida es muy corto, considerando que en muchas ocasiones la contabilidad y demás documentos son extensos para poder reunir y tenerlo listo para su revisión, por lo que, el término de los tres días es demasiado complicado o bien, por cualquier circunstancia ajena que no permita la entrega de lo solicitado dentro de ese plazo, tiende a ser un gran inconveniente que difícilmente puede ser solventado y que en consecuencia le genera agravio al contribuyente.

En ocasiones, el contribuyente tiende a presentar solicitudes en las que exige que el plazo de tres días conferido y establecido en la Ley, se le sea prorrogado, sin embargo la solicitud se le deniega debido a que la Superintendencia de SAT, argumenta que no tiene la potestad de prorrogar ese plazo, que está expresamente en la Ley, que solamente serán tres días y que este término en cuestión tiene carácter de improrrogable; dicho señalamiento, si bien la ley no contempla la posibilidad de presentar información fuera del plazo de tres días hábiles establecido, también es, que en la correcta aplicación del derecho positivo y del principio de razonabilidad, consistente básicamente en la prevalencia del sentido común y de la lógica, el ente encargado de velar por cumplimiento a los deberes fiscales, debe decidir de una manera sencilla, los conflictos que le son puestos a su disposición que resultan ser de relevancia jurídica, como en el caso de acceder a la solicitud de otorgar un término más y, con ello se da el respeto a los derechos y garantías de los sujetos pasivos, alcanzando así el cumplimiento de su propósito fundamental, que es la verificación de la documentación. Por lo que otorgar una extensión de ese término no devendría en una ilegalidad ni fuera de sus funciones, como lo aduce la Superintendencia de SAT.

Siendo esto es un punto de inflexión que tiende a generar controversia y que de alguna manera debe ser analizado prolijamente, el hecho que la ley no contempla la posibilidad de presentar información fuera del plazo de tres días; sin embargo, el contribuyente se presenta ante la Superintendencia de SAT, manifestando la necesidad de más tiempo para poder tener completa la documentación, situación que los tribunales



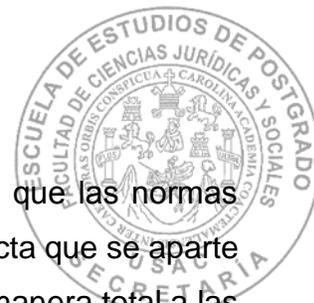
de lo contencioso administrativo, han resuelto que este acto no constituye una resistencia a la acción fiscalizadora, por no encuadrar en ninguno de los supuestos que contempla el Artículo 93 del Código Tributario.

A pesar de ello y de los casos que regularmente se presentan en ese sentido, se genera cierta controversia que necesariamente debe de ser resuelta mediante un criterio unánime en el que no se perjudique a ninguna de las partes que son el contribuyente y la Superintendencia de SAT.

Puesto que la Corte Suprema de Justicia tiene un criterio distinto, a lo que ocasionalmente resuelven otros órganos jurisdiccionales, porque ésta contempla que el plazo es improrrogable y constituye resistencia a la acción fiscalizadora, y por consiguiente es procedente la imposición de la sanción, pues el simple hecho de no presentar la documentación requerida en el plazo de los tres días estipulados en el Código Tributario, instantáneamente se origina la figura de la resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

De tal forma que la Corte Suprema de Justicia considera que no es viable solicitar prórroga porque la Ley no regula dicha posibilidad y el no presentar la información requerida, aunque se haya solicitado prórroga y manifestado el deseo de colaborar con la Superintendencia de SAT, se está incurriendo en la infracción de resistencia, por no haber cumplido con presentar la información en el plazo correspondiente, es decir dentro de los tres días.

Con respecto a esta controversia generada por el plazo, la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo dentro del expediente identificado con el número SCA-2004-289, emitió la sentencia de fecha 25 de mayo de 2007, en el que consideró en su parte conducente:



(...) Este Tribunal comparte el criterio doctrinario, en el sentido que las normas jurídicas se crean para ser cumplidas por lo que cualquier conducta que se aparte de ese deber legal, debe ser sancionada lo que es aplicable de manera total a las normas tributarias, campo que está asignado al Derecho Penal Tributario o Derecho Sancionador; b) El fundamento de cualquier incumplimiento de una norma tributaria, es la tipificación de esa conducta antijurídica, de ahí que es prioritario aludir, es este caso, a la infracción que se encuentra en este proceso. En efecto, la Superintendencia de SAT indica que la contribuyente generó resistencia a la acción fiscalizadora, porque no le proporcionó la documentación que requirió con fecha ocho de enero de dos mil uno, dentro del plazo de tres días que le fijaron para su cumplimiento; pero la imputada cuestiona esa situación, porque precisamente en el acta faccionada por los auditores fiscales al concluir dicho plazo – el doce de enero del mismo año – consta que solicitó un nuevo plazo para cumplir con entregarles lo pendiente, solicitud que jamás fue resuelta. Sobre este aspecto, este Tribunal considera que la norma que se cita como violada – Artículo 93 del Código Tributario- preceptuaba que resistencia era ‘cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la SAT, después de tres días improrrogables de que el contribuyente haya sido notificado del nombramiento de quien practicará la fiscalización’ y enumeraba tres situaciones que se consideraban resistencia, sin que se exprese de cuál de esos tres supuestos fue el que llevó a cabo la demandante, debe advertirse que esa conducta debe ser observada, en el tiempo después de concluido el plazo de tres días que fija la norma, y no antes porque no se trata de infracciones instantáneas que ‘son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse’ – según expresa Raúl Rodríguez Lobato en su libro Derecho Fiscal. El Tribunal establece que es aceptable lo manifestado por la entidad demandante, puesto que en su accionar no encuentra el hecho de que se negó a proporcionar lo requerido por la autoridad tributaria, sino por el contrario para poder proporcionarle la documentación necesaria para facilitar el proceso de fiscalización solicitó un plazo mayor para



cumplir con dicho propósito, lo que demuestra que no asumió una actitud negativa sino de colaboración para facilitar el proceso de determinación y cumplimiento de la obligación tributaria, la que finalmente se realizó con efectividad a tal grado que se hicieron los ajustes a la entidad demandante. Por aparte, el sólo hecho de que dentro de un plazo de tres días no se presenten documentos e información que se pida a un contribuyente, de manera sorpresiva, no puede catalogarse por sí solo como una infracción sancionable, su comportamiento no indica intencional y deliberadamente se esté negando a proporcionarla, con mayor razón si dentro de plazo tan breve se requieren informes que deban ser elaborados en un plazo mayor; b) Si se toma en cuenta el citado inciso 2) del Artículo 93 del Código Tributario como la norma que se infringió por la entidad demandante, se determina que el incumplimiento debe tener una finalidad u objeto, como lo es el no proporcionar a la SAT los elementos para establecer la base imponible de los tributos, en este caso del Impuesto Sobre la Renta del Período mil novecientos noventa y siete al mil novecientos noventa y ocho – pero resulta que ese objeto sí fue alcanzado por el ente fiscalizador que, al tener en su poder lo requerido llegó incluso a formular ajustes a dicho impuesto (...) c) la entidad (...), nunca fue notificada de la solicitud de prórroga planteada, sino esta acudió por propia voluntad a manifestar que ya tenía a disposición en su domicilio fiscal los documentos e informes que se le habían requerido, sin que se le hubiera resuelto su solicitud de ampliación del plazo, hechos estos que coadyuvan al criterio de este Tribunal a considerar que no existió de parte de la Imputada, intención de negarse a colaborar para que se llevara a cabo la fiscalización de sus operaciones. En ese sentido este Tribunal concluye: Que existe una imprecisión en la tipificación de la base legal en que se fundamenta la resistencia a la acción fiscalizadora por parte de la SAT, en virtud de que el fundamento legal citado, Artículo (sic) 93 del Código Tributario, Decreto 6-91, modificado por el artículo 25 del Decreto 58-96, ambos del Congreso de la República, contiene tres incisos por supuestos diferentes, y los actos del contribuyente no encajan plenamente en ninguno de los incisos que tipifican la acción de resistencia que se atribuye, en consecuencia la



actuación administrativa viola el principio de tipicidad aplicable a las infracciones y sanciones en materia tributaria, de acuerdo con los artículos 17 y 239 último inciso, ambos de la Constitución Política de la República, lo que es suficiente razón para declarar improcedente la multa que se pretende aplicar; por lo que deberá declararse con lugar la demanda, ordenando la revocación de la resolución que se contraviene así como su antecedente. (...).

De tal forma que lo resuelto oportunamente por la sala es de gran importancia dentro de esta controversia que se genera en cuanto al plazo de los tres días para evitar de cierta manera que el contribuyente encuadra su conducta en resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT.

Es así, como el hecho de manifestarse ante la Superintendencia de SAT al ser requerido, indicando la imposibilidad de cumplir el requerimiento en el plazo establecido en el Artículo 93 del Código Tributario solicitando la prórroga del plazo en cuestión, no constituye resistencia a la acción fiscalizadora, puesto que dicha conducta no está comprendida en la normativa como un supuesto de resistencia.

En consecuencia, el hecho de no presentar la información requerida en el plazo de tres días, no puede catalogarse por sí sola como una infracción sancionable, porque su comportamiento no está orientado a abstenerse o negarse de presentar la información que la Superintendencia de SAT le ha requerido. Aunado a ello en la sentencia proferida por la sala, se establece que además, se debe de tomar en consideración el tipo de documentos solicitados para indicar el plazo en el cual se deben de presentar, puesto que, si la Superintendencia de SAT solicita la entrega de informes o reportes, éstos no se podrán presentar en el plazo de tres días, por lo que se deberá considerar la extensión del plazo.

La interpretación que efectúa la sala en su resolución en lo que respecta al Artículo 93 del Código Tributario, tiende a ser extensiva y beneficia al contribuyente porque



contempla la posibilidad de que se presente la información requerida en un plazo mayor al estipulado en la Ley y toma en consideración que la acción del contribuyente de querer completar y colaborar con la Superintendencia de SAT, no constituye resistencia a la acción fiscalizadora, aunque no se presente información alguna en el plazo indicado.

Es así, como la interpretación que la sala efectúa beneficia al contribuyente, toda vez que su análisis se concentra en dejar claro, lo estipulado en el Artículo 93 del Código Tributario, pues este al ser demasiado ambiguo, permite que su contenido se preste a diversas interpretaciones, mismas que pueden devenir del contribuyente, de la Superintendencia de SAT o bien de algún órgano jurisdiccional.

Por lo tanto, con estos antecedentes se le está dando el alcance a la norma acorde a los supuestos en ella contenida, al considerar que no se deberá imponer sanción por la infracción cometida, al no encuadrar la acción del contribuyente de carácter humano con cumplir en el plazo establecido con la información solicitada por la Superintendencia de SAT, imposibilidad que trae como consecuencia pretender una prórroga, la cual, ha consideración del órgano jurisdiccional, es posible de solicitar.

A pesar del razonamiento contenido en el fallo emitido por la sala, al darle tal amplitud al Artículo 93 del Código Tributario, la SAT persiste en el criterio de sancionar en cuanto a esta situación, pues dependiendo del caso concreto, si se evidencia que la intención de la persona individual o jurídica no encuadra dentro de los supuestos distintos contenidos en el artículo del Código Tributario -93- no puede ser sancionado por la Superintendencia de SAT porque no existe la intención de evadir con la obligación de ser fiscalizado.

De tal forma que la sentencia emitida por la sala, resulta congruente, dentro del principio in dubio pro contribuyente y fundamentada acorde al artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala; decisión que fue recurrida por la Superintendencia de SAT por medio de la interposición de un recurso de casación,



asignándole el expediente número 295-2007, mismo que fue resuelto por la Corte Suprema de Justicia el 5 de febrero de 2009; en la que declaró con lugar la casación presentada por la Superintendencia de SAT, siendo así que en su parte conducente, esta sentencia establece:

(...) Cabe indicar que el vicio indicado consiste en un yerro de hermenéutica jurídica, que se da cuando el juzgador atribuye a la norma un sentido y alcance que no tiene. En el caso que nos ocupa, al realizar el estudio de los autos, se estima que efectivamente se incurre en el vicio de interpretación errónea de la ley, dado que la Sala recurrida eligió correctamente la norma a aplicar, pero le dio un sentido, alcance y efecto distinto, a los que el legislador le otorgó, debido a lo siguiente: El Artículo 93 del Código Tributario, reformado por el Artículo 25 del Decreto Número 58-96 del Congreso de la República, en su parte conducente preceptúa: “Constituye resistencia cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la SAT, después de tres días hábiles improrrogables de que el contribuyente haya sido notificado del nombramiento de quien practicará la fiscalización...”. Para los efectos de lo preceptuado en el artículo anterior, el contribuyente al ser notificado del nombramiento de que se le practicará una fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe de entregar a la entidad tributaria dentro del plazo de tres días improrrogables, los libros, documentos, registros, datos y cuanta información sea requerida para llevar a cabo la labor fiscalizadora, sin obstaculizar o negarse a entregarlo, como consta en el expediente administrativo que fue lo que ocurrió en el caso subjudice, y la Sala al interpretar el artículo aludido le da otro alcance y sentido a la norma, por cuanto que, indica que la entidad contribuyente no se negó sino por lo contrario solicitó un plazo mayor para poder cumplir con el propósito de fiscalización, la norma es clara y categórica en el sentido que de no cumplir con el plazo establecido en la misma, que además indica que es “improrrogable”, el contribuyente será sancionado de conformidad con la Ley, es decir, esa es la intención del legislador, que si no se cumple con este plazo, será sancionado, esto



lo hizo para que la fiscalización sea efectiva. En esa virtud, si no se cumple con el plazo establecido en la Ley, cualquier contribuyente que no acatara los plazos establecidos, podría solicitar un plazo mayor, y si éste no se resuelve favorable a su pretensión, dejarían expedita la vía recursiva para extender de hecho el plazo requerido por el contribuyente y por lo tanto se desvirtuaría la razón de fiscalización de la entidad Tributaria, que debe ser sorpresiva para que haya una efectiva auditoría fiscal, y por consiguiente no tendría ninguna consecuencia jurídica. Por lo que se concluye que el tribunal de lo contencioso administrativo interpreta erróneamente el Artículo 93 del Código Tributario, al no darle el alcance y efectos que el legislador quiso otorgarle a esta norma. Congruente con lo anterior debe casarse la sentencia recurrida y dictarse el fallo que en derecho corresponda, en cumplimiento con lo ordenado por el Artículo 630 del Código Procesal Civil y Mercantil, por lo que debe declararse sin lugar la demanda contenciosa administrativa planteada (...) en contra de la Superintendencia de SAT (...) en consecuencia queda firme la imposición de la multa por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la SAT a la entidad contribuyente (...).

Razonamiento que no se comparte en cuanto a ese dilema generado por la inadecuada interpretación que se tiene del plazo improrrogable de tres días para constituirse en resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT; pues las disposiciones deben analizarse acorde y dentro del texto de la misma, si bien la extensión del plazo para completar la documentación queda fuera del contexto de la norma, también lo es, que la actitud de la persona fiscalizada no encaja en las acepciones de resistencia que están claramente establecidas, para poder calificarse como tal. En ese sentido para que se pueda ejecutar el artículo 93 del Código Tributario, debe suscribirse a la acción de negarse a proporcionar información u obstaculizar el acceso a actos, contratos u otros hechos o bien relaciones mercantiles, para así aplicar la sanción.

Es inconcebible e inoportuno que por la falta de objetividad y análisis correcto del concepto de resistencia a la acción fiscalizadora, la superintendencia de SAT, no logre



concretar una de sus funciones que es el de fiscalizar y obtener así toda la documentación que servirá para corroborar de manera legal, justa y equitativa la obligación tributaria del contribuyente, al no facilitar al otorgamiento de la prórroga que es solicitada; por lo que al no brindar el alcance a una norma genera demasiado problema, pues el Artículo 93 del Código Tributario, es limitativo y perjudicial para los contribuyentes que están en toda la disposición de que su documentación sea revisada por el ente encargado, evitando así activar a actividad de los órganos jurisdiccionales.

Aunado a ello, se requiere que el Congreso de la República como ente legislador tiende a formular normativas que sean claras y no tan rígidas pues de esta manera se permitirá que no se presten malas hermenéuticas de la Ley, especialmente en casos fundamentales como lo es la fiscalización en el ámbito tributario.





CONCLUSIONES

De acuerdo con la elaboración del trabajo de investigación, se puede concluir que la hipótesis ha sido comprobada, en el sentido que, por la falta de objetividad e interpretación del contenido del artículo 93 del Código Tributario, a la solicitud de un plazo razonable para completar la documentación que es objeto de fiscalización, se ve distorsionada, al no permitir que el contribuyente colabore, pues el plazo es corto y la información es demasiado compleja, lo cual impide entregarlo en el tiempo establecido, aspecto que no encuadra en los incisos que tipifican la resistencia a la acción de fiscalización; por el contrario, el no otorgamiento de la prórroga por parte de la SAT, invalida la intención no premeditada del contribuyente a resistirse a colaborar, situación que va en menoscabo de la labor del fisco, pues si se accedería, sería más eficiente la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), para establecer con precisión el monto de los tributos, para exigir así el pago de las obligaciones tributarias conforme a la normativa específica.

La SAT, al tener la potestad de requerir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, asume la obligación de efectuar el análisis de la imposición de la ley, permitiendo dar a los términos, contenidos en ella, la claridad y precisión, para orientar al contribuyente en el adecuado cumplimiento a sus obligaciones tributarias, las cuales, posteriormente, son sometidas a conocimiento de los órganos jurisdiccionales, los que, mediante la actividad de carácter cognoscitivo, efectúan, conforme a los diversos métodos y técnicas, el proceso de desentrañar el significado de la disposición normativa sujeta a discusión, logrando dar respuesta a la pretensión del sujeto pasivo.





REFERENCIAS

Alveño Ovando, Marco Aurelio. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco*. Parte general. 2ª edición. Guatemala: Ediciones Santillana.

_____ (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco*. Parte especial. 2ª edición. Guatemala: Ediciones Santillana.

Annibaldi, Jimena. (2012). *Infracciones y sanciones tributarias*. Argentina: (s.e.).

Ahijado, Rúben. (1996). *Sistemas tributarios*. México: (s.e.).

Benítez Rivas, A. (2009). *Derecho Tributario*. La Paz-Bolivia: Azul Editores.

Burato, Alfredo. (2015). *Manual de Finanzas Públicas*. Argentina: Editorial Macchi.

Carrasco Iriarte, Hugo. (2001). *Derecho Fiscal I*. México: IURE.

Carrera Raya, Francisco José. (1994). *Manual de Derecho Financiero*. Volumen II. Derecho Tributario. Madrid, España: Editorial Tecnos.

Catalina Garcia, V. (1999). *Derecho Tributario*. Vol. I. Buenos Aires: Depalma.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2010) *El mejoramiento de la eficacia de las administraciones tributaria a través de nuevos modelos de organización*. Colombia: (s.e.)

Chiara Díaz, Carlos Alberto. (2005). *Delitos Tributarios y Previsionales*. Argentina: Delta editora.



- Díaz, Vicente Oscar. (1999). *Criminalización de las Infracciones Tributarias*. Buenos Aires. Depalma.
- Ehrlicher, Werner. (1991). *Impuestos Los Sistemas Impositivos*. Guatemala: Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.
- Elbio Dayenoff, David. (2003). *Derecho Penal*. Parte especial. Buenos Aires. García Alonso.
- Estrada, Miler. (2013). *Resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT en Guatemala*. Guatemala: (s.e.).
- Flores, Ernesto. (2001). *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. México: Ed. Porrúa.
- Flores Zavala, Ernesto. (1967). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos*. 9ª Edición. México: Editorial Porrúa.
- García, Belsunce. (1996) *La Autonomía del Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.
- García Vizcaíno, Catalina. (1996). *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Argentina: Editorial Desalma.
- García Vizcaíno, Catalina. (1999). *Derecho Tributario*. Parte general. 2ª Edición. Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. (1997). *Derecho Financiero*. Volumen I. 6ª Edición. Argentina: Depalma.
- González, Antonio. (2011). *Lecciones de Derecho Tributario*. México: Thomson Editores, S.A., séptima edición, 2011.



- Gotlib, Gabriel. (2005). *Vicios y mitos de la interpretación tributaria*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Granados, G. (2005). *Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano*. México: (s.e.).
- Jarach, Dino. (1982) *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. 3ª Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo Perrot.
- Jarach, Dino y Valdés Costa, Ramón. (1995). *Introducción al Derecho Tributario*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria.
- Jarach, Dino. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ª Edición. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.
- Lemus, Herbert. (2012). *El Sistema Tributario guatemalteco ante la Resistencia a la Acción Fiscalizadora*. Guatemala. (s.e.).
- Margain Manaitou, Emilio. (2007). *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 19ª Edición. México: Porrúa.
- Monterroso, Gladys. (2009). *Fundamentos tributarios*. 3ª Edición. Guatemala: (s.e.).
- Olano Garcia, Hernán Alejandro. (2006). *Interpretación y Neoconstitucionalismo*. México: Editorial Porrúa.
- Orellana Wiarco, Octavio A. (2010). *Derecho Procesal Fiscal guía de estudio*. 2ª Edición. México: Editorial Porrúa.



Pelechá Zozaya, Francisco. (2009). *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*. Madrid: Marcial Pons.

Pugliese, Mario. (1976). *Instituciones de Derecho Financiero*. 2ª Edición. México: Editorial Porrúa, S.A.

Radovic Schoepen, Angela. (1994). *Sistema Sancionatorio Tributario. Infracciones y Delitos*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Raye, Armando. (2002). *Medios de impugnación*. Caracas, Venezuela: Ed. Lara.

Rodríguez Lobato, Raúl. (1986). *Derecho Fiscal*. 2ª Edición. México. Editorial Melo, S.A.

Romero Martini, Pablo. (2005). *Centroamérica en la economía mundial del siglo XXI*. Guatemala: ASÍES.

Saccone, Mario Augusto. (2002). *Manual de Derecho Tributario*. Argentina: Editorial La Ley.

Sánchez Hernández Mayola. (1988). *Derecho Tributario*. 2ª Edición. México: Edit. Cárdenas.

Santiago de León, Erick Gustavo. (2008). *Derecho Tributario*. Guatemala: SR editores.

Taveira Torres, Heleno. (2008). *Derecho Tributario y Derecho Privado -Autonomía privada, simulación y elusión tributaria-*. Buenos Aires: Marcial Pons.

Villegas, Héctor B. (2000). *Manual de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Editorial Depalma.



_____ (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ª Edición ampliada y actualizada. Volumen único. Argentina: Editorial Depalma.

Zabala Ortiz, José Luis. (1988). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica Cono Sur Ltda.

Mejía Gómez, M. A. (marzo de 2018). Interpretación doctrinal. [En línea] Recuperado de <https://prezi.com/s6jr0a6etyj7/interpretacion-doctrinal/>

UNAM. (Marzo de 2018). *La Interpretación*. [En línea]. Recuperado de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1039/16.pdf>

Leyes

Constitución Política de la República de Guatemala.

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

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de SAT, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

Código Penal.

Código Procesal Penal.

Acuerdo número 4-2013, Reglamento para el Control de la Imposiciones e Instrucciones

Dictadas dentro del Régimen de Prueba de la Suspensión Condicional de la Persecución Penal de la Corte Suprema de Justicia.

Acuerdo número 13-2016, La Creación de Órganos Jurisdiccionales Penales Especializados en Procesos Tributarios y Aduaneros de la Corte Suprema de Justicia.

