

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



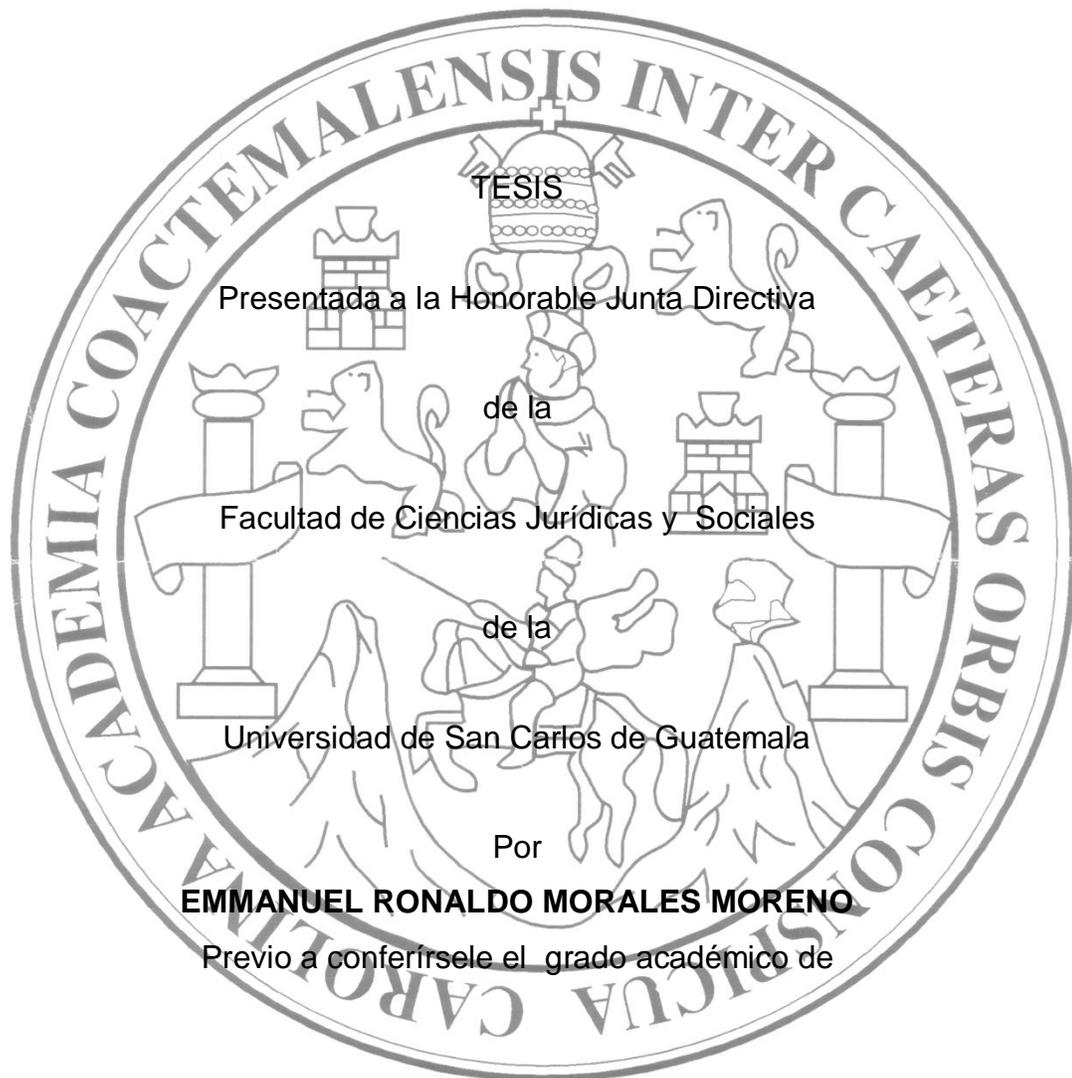
**ANTINOMIAS Y LAGUNAS LEGALES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y SUS
REFORMAS, QUE PERJUDICAN LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA
GUATEMALTECA**

EMMANUEL RONALDO MORALES MORENO

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2011

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANTINOMIAS Y LAGUNAS LEGALES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y SUS
REFORMAS, QUE PERJUDICAN LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA
GUATEMALTECA**



LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, noviembre de 2011

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana

VOCAL I: Lic. Avidán Ortiz Orellana

VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi

VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz

VOCAL VI: Br. Modesto José Eduardo Salazar Dieguez

VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez

SECRETARIO: Lic. Marco Vinicio Villatoro López.

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

Lic. Alfredo Llamas Hernández

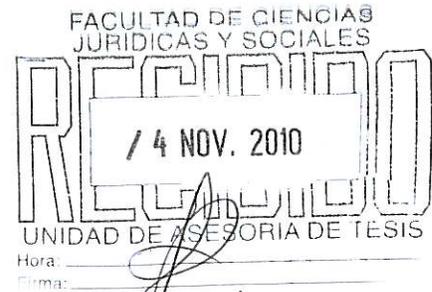
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO: 3,849



Guatemala, 24 de septiembre de 2010.

Licenciado:

Carlos Manuel Castro Monroy,
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis,
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
Universidad de San Carlos de Guatemala,
Su Despacho.



Licenciado Castro Monroy:

De acuerdo con el nombramiento emitido por esa Unidad de Asesoría de Tesis, el 29 de julio del 2008, en el que se dispone nombrar al suscrito como Asesor de tesis del Bachiller Emmanuel Ronaldo Morales Moreno, quien presentó el tema de investigación intitulado: "DISCORDANCIAS Y DEFICIENCIAS DEL DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, CODIGO TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS, QUE PERJUDICAN LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA GUATEMALTECA", me permito informarle lo siguiente:

1. De la lectura del trabajo de tesis, se verifica su contenido científico, ya que en el mismo se desarrollan de forma sistemática, varios temas relacionados con la hipótesis enunciada; con el objeto de verificar su validez, por medio de la metodología científica.
2. Como técnica de investigación destaca el uso del método analítico al descomponer para su estudio, cada uno de los elementos de la unidad de análisis y sintético en las conclusiones que se presentan. Para el análisis de leyes y otras normas el deductivo, así como, el uso de técnicas de investigación documental, para ampliar o explicar aspectos doctrinarios.
3. La redacción utilizada, para el desarrollo del trabajo de tesis es impersonal. Destaca la claridad del ponente para explicar los problemas que considera originan que en el Código Tributario, existan deficiencias, lo cual a su vez, ocasiona problemas tanto al Estado como para los contribuyentes.
4. La presente tesis constituye un aporte científico, principalmente para legisladores y estudiosos del derecho, ya que el postulante desarrolla con propiedad el tema elegido, basado en criterios objetivos, técnicos y legales, proponiendo para el efecto las posibles soluciones.

Lic. Alfredo Llamas Hernández

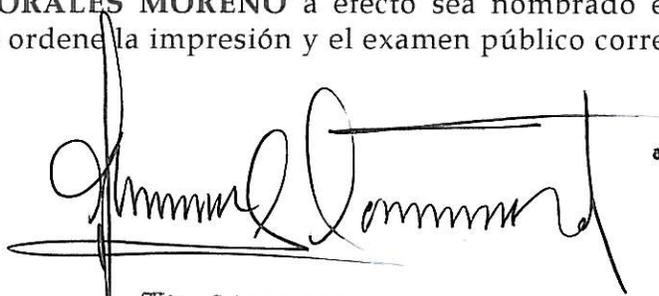
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO: 3,849



5. El postulante arribo a conclusiones y recomendaciones a los hallazgos de la investigación; importantes y dignas de ser tomadas en cuenta.
6. De la lectura del trabajo de tesis, se verifica la utilización de bibliografía de destacados autores nacionales y de reconocidos tratadistas extranjeros; así como la consulta de la legislación nacional y criterios administrativos relacionados.

En razón de lo anterior y que se cumplió en su elaboración, con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial lo establecido en el **Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Publico**; como Asesor, apruebo y emito **DICTAMEN FAVORABLE** para el presente trabajo de tesis del bachiller **EMMANUEL RONALDO MORALES MORENO** a efecto sea nombrado el revisor respectivo y en su oportunidad se ordene la impresión y el examen público correspondiente.

Atentamente,



Lic. Alfredo Llamas Hernández
ABOGADO Y NOTARIO



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veinte de enero de dos mil once.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) ANA ELIZABETH CASTRO ELÍAS, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante EMMANUEL RONALDO MORALES MORENO, Intitulado: “DISCORDANCIAS Y DEFICIENCIAS DEL DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, QUE PERJUDICAN LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA GUATEMALTECA”.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: “Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes”.


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
CMCM/brsp.

Bufete Jurídico
Licda. ANA ELIZABETH CASTRO ELIAS
6ª Calle Oriente No. 7 Antigua Guatemala, Sac.
Colegiada: 4,892. Teléfono. 7832-3774



Guatemala, 15 de marzo de 2011.

Licenciado:
Carlos Manuel Castro Monroy,
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis,
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
Universidad de San Carlos de Guatemala,
Su Despacho:



Licenciado Castro Monroy:

Conforme al nombramiento emitido el 20 de enero del año 2011 por esa unidad, en el que se dispone nombrar a la suscrita como Revisora de tesis del Bachiller **EMMANUEL RONALDO MORALES MORENO** y con base a las facultades conferidas, a usted informo:

- a) El trabajo revisado presenta un amplio contenido científico y técnico; ya que se verifican las pautas para corregir y modernizar el Código Tributario, de acuerdo a la legislación vigente relacionada y a los requerimientos políticos-sociales de la actualidad guatemalteca.
- b) De la lectura del trabajo revisado, se verifican el uso de distintos métodos y técnicas de investigación científica, destacando: El analítico, ya que el ponente, separa cada uno de los elementos del objeto de estudio para su análisis. Sintético, en virtud que después de haber analizado cada uno de los componentes de la problemática planteada, concreta su investigación en la identificación de las razones que motivan deficiencias en el Código Tributario. Dialectico al identificar el constante cambio de las leyes en el tiempo, lo que deriva la necesidad de su constante actualización. Respecto a las técnicas destaca la bibliográfica.
- c) La redacción y el lenguaje utilizados por el ponente para el desarrollo del trabajo, son los adecuados, ya que expone con claridad y técnica jurídica la problemática planteada.
- d) Considero de suma importancia la contribución científica del tema analizado por el ponente, ya que identifica la necesidad de reformas a una norma ordinaria, con base a un riguroso estudio técnico legal. Dentro de ese contexto de acuerdo a mis facultades y recomendaciones, con el objeto de enriquecer aún más, su contenido técnico-jurídico, se modifico con el consentimiento del autor, el título original del trabajo, sin variar la esencia del mismo; por lo que, el título queda de la siguiente forma: "ANTINOMIAS Y LAGUNAS LEGALES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS, QUE PERJUDICAN LA RELACIÓN JURIDICO-TRIBUTARIA GUATEMALTECA".
- e) Las conclusiones, presentadas por el autor, son congruentes con el trabajo desarrollado; así como, acertadas y puntuales, ya que identifican las razones que

Bufete Jurídico
Lieda. ANA ELIZABETH CASTRO ELIAS
6ª Calle Oriente No. 7 Antigua Guatemala, Sac.
Colegiada: 4,892. Teléfono. 7832-3774



motivan que en el Código Tributario existan deficiencias. Respecto a las recomendaciones, comparto con el ponente, la necesidad de modificar el Código Tributario, en las partes que presenta lagunas legales o antinomias con él mismo o con otras leyes.

- f) De la lectura del trabajo revisado se verifica la consulta de bibliografía de distintos autores nacionales y de connotados tratadistas extranjeros; así como, la consulta de la legislación nacional y la consulta de criterios administrativos, por medio de la utilización de herramientas informáticas.

En razón de lo anterior me permito emitir **DICTAMEN FAVORABLE** para la presente investigación, considerando que durante el desarrollo de la misma, se evidencia que el bachiller **EMMANUEL RONALDO MORALES MORENO**, tuvo el debido empeño y dedicación en el desarrollo de cada uno de los temas que comprenden su trabajo de tesis; así mismo, porque cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial lo establecido en el **Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.**

Por lo expuesto, me permito recomendar que se ordene la impresión y el examen publico correspondiente.

Atentamente,


ANA ELIZABETH CASTRO ELIAS
ABOGADA Y NOTARIA
COLEGIADO No. 4892

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S- 7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, uno de septiembre del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante EMMANUEL RONALDO MORALES MORENO, Titulado ANTINOMIAS Y LAGUNAS LEGALES DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS, QUE PERJUDICAN LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA GUATEMALTECA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh.

DEDICATORIA

A mi padre:

Lic. Roberto Morales Paniagua (Q.E.P.D) con respeto y gratitud, te rindo tributo, pues lo que con dedicación y paciencia, un día sembraste, hoy da su fruto. Aunque sé que has partido lejos; quiero que sepas, que en el rigor de mis decisiones aún descansa la sabiduría de tus consejos y en el silencio de mis recuerdos, tu voz, fuerte, pero sincera.

A mi madre:

Hortensia Moreno de Morales, (Q.E.P.D) que tu espíritu, se eleve por encima de valles, montañas y bosques; de mares, ríos y nubes; más allá del sol, allá donde descansar tus alas puedas, en la luz primera, fuente de todas las causas.

A mi esposa:

Martha Alicia, aunque sé, que nuestra existencia es muy corta, quizás una octava de segundo desde los albores de este mundo; agradecer al destino debo, por haberte encontrado, Venus en Sagitario, alegre, idealista, optimista y expansiva; benevolente y sincera.

A mi hermano:

Eric Roberto, gracias por compartir tantas experiencias vividas, como hijos, como padres.

A mis hijos:

Kevin, sol en Aries, dinámico y entusiasta; Ronald, sol en Leo, noble y generoso; que éste epítome les sirva de ejemplo de esfuerzo y dedicación.

A mis amigos:

Erick Antonio Barrera Villela, que nuestra amistad perdure por siempre. Roy, Alex, Steeve, Axel, Selvin, Letty, Mariela, Gladys, Mildred, Álvaro, Erick, Carlos, Edgar, Juan, Hugo, Ramón, gracias por tantas experiencias compartidas.

A Julio Manuel Girón de Paz:

Con aprecio y respeto, al viejo alquimista de las letras, atañedor de las presencias que se ocultan detrás de las cosas, fórmula mágica que convierte los ordinarios metales, en oro; sendero de mundos arcanos y misteriosos, donde retozan, hadas y ondinas. Con la luna en la sangre escribes tus relatos, en formas mil, Natura; y en la sutileza de cada verso, mariposas sonoras de colores sin fin.

A mis asesores de tesis:

Licda. Maria de los Ángeles Salazar, Lic. Alfredo Llamas Hernández y Licda. Ana Elizabeth Castro de Pellecer, con aprecio y gratitud.

A mi querida Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales:

Mártires y filósofos, bajo el influjo del ideal tu nombre como bandera, la lucha de clases, tu sustento, multitudinaria y majestuosa, tu nombre inmortal.

ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. El Código Tributario guatemalteco.....	1
1.1 Antecedentes.....	1
1.1.1 Legales.....	1
1.1.2 Doctrinarios.....	2
1.1.3 El modelo de Código Tributario CIAT.....	3
1.2 Cronología del Código Tributario.....	5
1.3 Importancia del Código Tributario en la legislación guatemalteca.....	8
1.3.1 Análisis legal.....	8
1.4 Relación del Código Tributario con otras leyes.....	11
1.4.1 Constitucionales.....	11
1.4.2 Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.....	13
1.4.3 Ley de lo Contencioso Administrativo.....	14
1.4.4 Código Penal.....	15
1.4.5 Código Procesal Penal.....	17
1.4.6 Código de Comercio.....	18
1.4.7 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto Número 20-2006.....	20

CAPÍTULO II

2. La relación jurídico-tributaria.....	23
2.1 Concepto.....	23
2.2 Características.....	24
2.3 Elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria.....	26
2.3.1 Personal.....	26
2.3.2 El hecho generador.....	27
2.3.3 Objetivo u objeto impositivo.....	29
2.3.4 Base imponible.....	29
2.3.5 Cuantitativo.....	30
2.4 Contenido de la relación jurídico-tributaria.....	30
2.5 Definición.....	32

CAPÍTULO III

3. Interpretación de las Leyes.....	35
3.1 Concepto.....	35
3.2 Fin de la interpretación.....	39
3.3 Métodos de interpretación.....	41
3.3.1 Estricto o literal.....	42
3.3.2 Económico.....	42

	Pág.
3.3.3 Subjetivo.....	43
3.3.4 Contextual.....	45
3.3.5 Integración de la ley.....	45
3.3.6 Principios generales.....	46
3.4 Uso e importancia de la lógica en el derecho.....	46
3.4.1 Los principios lógico-formales y su aplicación lógica-jurídica.....	48
3.4.1.1 De identidad.....	49
3.4.1.2 Contradicción o no contradicción.....	49
3.4.1.3 Tercero excluido.....	52
3.4.1.4 Razón suficiente.....	53
3.5 Uso e importancia de la filosofía en el derecho.....	54

CAPÍTULO IV

4. Antinomias y lagunas legales del Código Tributario.....	59
4.1 Análisis de los artículos del Código Tributario, que se consideran originan antinomias o contienen lagunas legales.....	61
4.1.1 Artículo 47 y 76 del Código Tributario, referentes a la prescripción..	61
4.1.2 Artículo 53 del Código Tributario, referente a la acción o excepción de prescripción.....	67
4.1.3 Artículo 93 del Código Tributario, referente a la resistencia a la acción fiscalizadora y su sanción.....	71
4.1.4 Artículo 86 del Código Tributario, referente a infracciones sancionadas con el cierre temporal de negocios.....	73
4.1.5 Artículos 154, 155, 156, 158 y 159 del Código Tributario, referente a los recursos administrativos.....	75
CONCLUSIONES	79
RECOMENDACIONES	81
BIBLIOGRAFÍA	83

INTRODUCCIÓN

En Guatemala, los gobiernos de turno incurren en una gran cantidad de recursos económicos para recaudar impuestos; por su parte, los contribuyentes, se ven involucrados en procesos administrativos y pago de costas procesales innecesarias, entre otros problemas de mayor o menor relevancia, originados principalmente por ciertas deficiencias que existen en las leyes tributarias.

Dentro de ese contexto, en el presente trabajo de tesis, se pretende demostrar la hipótesis de como las antinomias y lagunas legales que contiene el Código Tributario, afectan la relación jurídico-tributaria guatemalteca.

Al identificar, los posibles problemas que pueda contener el Código Tributario, el objetivo principal que se persigue; es proponer las posibles soluciones por medio de un estudio técnico-jurídico, para que sean consideradas por quienes tienen a su cargo, su estudio y corrección.

Para lograr los objetivos propuestos, el presente trabajo se dividió en cuatro capítulos, en los que se desarrolló la siguiente temática: primero, se presentan los antecedentes del Código Tributario guatemalteco, su cronología, importancia y relación con otras leyes. Segundo, se proporcionan elementos teóricos necesarios, para comprender la relación jurídico-tributaria, tales como: concepto, características, elementos, contenido y definición. Tercero, en virtud de ser de suma importancia para la comprensión del tema principal que se analiza, se desarrolla, la interpretación de las leyes; así como, la importancia que tiene para el derecho, la lógica y la filosofía. Cuarto, se exponen y analizan las antinomias y lagunas legales que a criterio del postulante, contienen algunos Artículos del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas. Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones a que se llegó con el estudio realizado.

(ii)

Para el desarrollo de aspectos doctrinarios, que son necesarios para sustentar algunos conceptos importantes tratados en el presente trabajo, se utilizó literatura de estudiosos en temas tributarios; tanto, nacionales como internacionales, quienes exponen sus teorías referentes a la tributación. Cabe indicar que, por versar el presente trabajo en la interpretación de una ley ordinaria, también se considero necesario, fundamentarlo en teorías de la lógica-jurídica.

Dentro de los métodos utilizados en la investigación destacan: El analítico, ya que se partió de las características más generales hacia las más particulares de la unidad de análisis. Sintético, en virtud que después de haber analizado cada uno de los componentes de la problemática planteada, se concreta la investigación en la identificación de las razones que motivan deficiencias en el Código Tributario. Dialectico al identificar el constante cambio de las leyes en el tiempo, lo que deriva la necesidad de su constante actualización.

Dentro de las técnicas empleadas destaca principalmente: la investigación documental, fichas bibliografías, fichas de trabajo y análisis de contenido, empleando para ello las técnicas de la investigación jurídica.

Cabe indicar que con el presente trabajo, no se pretende, perjudicar o beneficiar a alguno de los sujetos de la relación jurídico-tributaria guatemalteca, sino que, por el contrario se pretende coadyuvar para que exista en Guatemala, un sistema tributario, basado en normas de derecho claras, justas y equitativas, que beneficien a todos los guatemaltecos.

CAPÍTULO I

1. El Código Tributario guatemalteco

En el presente capítulo se desarrollarán aspectos importantes del Código Tributario, que ayudaran al lector a comprender, la importancia del mismo dentro del contexto jurídico impositivo guatemalteco.

1.1 Antecedentes

El Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, al que de aquí en adelante, se le hará referencia solo como; Código Tributario, se fundamenta en dos antecedentes importantes: los legales que marcan su punto de partida y desarrollo dentro del ordenamiento jurídico legal guatemalteco y los doctrinarios, que sustentan su contenido filosófico-jurídico.

1.1.1 Legales

El Código Tributario, fue publicado el 03 de abril de 1991 y entró en vigencia el 02 de octubre del mismo año. Surgió de la necesidad de cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria contenido en la Constitución; así como, para evitar arbitrariedades, abusos de poder y normar adecuadamente las relaciones entre el ente recaudador y los contribuyentes; tal y como lo refiere la parte considerativa del mismo.

Cabe indicar que, previo a la vigencia del Código Tributario, regía el Decreto Número 261 Código Fiscal, promulgado durante el gobierno del general Justo Rufino Barrios; sin embargo, debido a acontecimientos sociales y políticos relevantes; tales como, la firma de la paz y del pacto fiscal, se acordaron parámetros de modernización del sistema de tributación, dentro de ellos la legislación, teniendo relevante importancia el Código Tributario, el cual dentro del ordenamiento jurídico actual constituye la principal herramienta doctrinaria y procesal de la relación jurídico-tributaria, Estado-contribuyente.

1.1.2 Doctrinarios

Su contenido, fue inspirado principalmente por el modelo de Código Tributario para América Latina, O.E.A/B.I.D (Organización de Estados Americanos/Banco Interamericano de Desarrollo) y el modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por el C.I.A.T (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), los que contienen aspectos doctrinarios y de procedimiento, adoptados por varios Códigos Tributarios de América Latina; sin embargo, desde que fue creado en el año de 1991, el Código Tributario inspirado en estos modelos, ha sufrido varias adiciones, modificaciones y derogaciones de su articulado original, impulsadas según lo justifican los legisladores, principalmente de la necesidad de una mayor recaudación o bien para controlar y sancionar a contribuyentes evasores; por lo que el actual dista en buena parte de los modelos y ley original.

Esta serie de modificaciones también se han justificado con el objeto de modernizar el sistema tributario, por ser éste dinámico y no estático, debido a los avances tecnológicos de la ciencia y al constante crecimiento económico; verbigracia, una de las más recientes e importantes y que fue la introducida por el Decreto Número 20-2006, denominado “Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria”, impulsada por la Superintendencia de Administración Tributaria conocida por sus siglas SAT, que incluye registro fiscal de imprentas y autorización de facturas por medio de sistemas informáticos; bancarización en materia tributaria, referente al uso de medios bancarios para sustentar pagos que respaldan gastos o créditos fiscales, entre otros aspectos.

1.1.3 El modelo de Código Tributario C.I.A.T

La importancia del estudio del modelo de Código Tributario C.I.A.T, radica en que sirve de referencia para nuestro Código Tributario; el cual fue inspirado por el modelo propuesto por la O.E.A/B.I.D; no obstante, que en la actualidad, el nuestro tiene sus características propias.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias conocido por sus siglas C.I.A.T, esta conformado por varias administraciones tributarias de América Latina, donde comparten experiencias a través de eventos internacionales con el fin de mejorar su desempeño. En uno de estos eventos se estableció que la mayoría de las administraciones tributarias de América Latina, se enfrentaban con serias dificultades,

debido a la inadecuación de las normas que regulaban el ejercicio de sus funciones, de la dispersión de normas tributarias y de la adopción de soluciones diferentes para situaciones equivalentes; por lo que, con el objeto de crear una orientación general, motivo la iniciativa del C.I.A.T de propiciar con los auspicios de la misión alemana en este centro, el desarrollo de un modelo de Código Tributario, para lo que se constituyó un grupo de trabajo que inicialmente y con la colaboración del jefe de aquella misión, Hans Fuchs, elaboró un proyecto de modelo de Código de Tributario.

El proyecto de modelo de Código Tributario del C.I.A.T, así elaborado, fue sometido a la consideración de reconocidos tributaristas que con sus valiosos comentarios y observaciones, permitieron perfeccionarlo. Para la elaboración del modelo de Código Tributario C.I.A.T se tomaron en cuenta: por un lado, las necesidades normativas verificadas en los países de América Latina a través de diversas actividades del C.I.A.T, y por otro, antecedentes tales como: el derecho tributario positivo de aquellos países, y especialmente el modelo para América Latina O.E.A/B.I.D, la ley General Tributaria de España y la Ordenanza Tributaria Alemana.

Muchos de los Códigos Tributarios vigentes en Americana Latina se han inspirado en el modelo O.E.A/B.I.D, lo que determina que exista un cierto grado de coincidencia en las soluciones consagradas en sus normas, en la terminología utilizada y hasta en la metodología sobre la que se encuentran estructurados, por lo que el modelo del C.I.A.T ha tratado de seguir en lo posible, la terminología y estructura de ese modelo, por ser la predominante en el derecho positivo latinoamericano.

En lo que respecta al Código Tributario guatemalteco, se pueden encontrar varios puntos de convergencia por haberse inspirado en el modelo O.E.A/B.I.D y el propuesto por el CIAT; sin embargo, desde que fue creado el Código Tributario guatemalteco, como se mencionó, ha sufrido una serie de modificaciones que tienen su origen en situaciones políticas y económicas en determinados momentos históricos que originan sus propias características.

1.2 Cronología del Código Tributario guatemalteco

El Código Tributario desde su vigencia el 02 de octubre de 1991, hasta la fecha, ha sufrido varias modificaciones por medio de decretos que derogan, reforman y adicionan artículos; originadas principalmente por intereses de gobiernos de turno, quienes las han justificado bajo los siguientes supuestos: para mejorar el sistema de recaudación de impuestos, modernizar el sistema tributario o bien para evitar prácticas de evasión por parte de los contribuyentes, según se verifica de la lectura de la parte considerativa de cada decreto.

Estas constantes reformas a que es sometido el Código Tributario, constituye a criterio de quien escribe, una de las principales causas de que existan deficiencias y antinomias en el citado cuerpo legal, debido a la falta de técnica legislativa o bien, producidas al no considerar el contexto de la ley y la relación de unos artículos con otros, entre otras causas.

De acuerdo a lo expuesto en el presente capítulo, se presentan de forma cronológica algunas de las reformas del Código Tributario que se consideran de mayor importancia; con el objeto de que el lector, se forme una mejor idea del problema planteado.

Una de las reformas más añejas pero significativa, la constituye, la que fue realizada por medio del Decreto Número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala, donde se modificaron cincuenta y un artículos del Código Tributario. Dentro de estos artículos reformados reviste principal importancia, los que se refieren a los recursos administrativos, ya que éstos constituyen los principales medios de defensa con cuentan los contribuyentes.

Cabe indicar que en la actualidad; no obstante, las diversas reformas efectuadas por el legislativo a los artículos que se refieren a recursos administrativos, éstas aún no solucionan el problema que existe en los artículos 154, 155, 156 y 157, donde se hace referencia al Ministerio de Finanzas Publicas, como órgano competente para resolver recursos administrativos, cuando lo correcto es que se indique a la Superintendencia de Administración Tributaria o a su órgano superior el Directorio, según sea el caso.

Las reformas introducidas por el Decreto Número 117-97, publicado el 23 de diciembre de 1997, cuya vigencia fue el 1 de enero de 1998, revisten importancia, ya que se modificaron artículos importantes; tales como el 74 y 94, que se refieren a reincidencias e infracciones tributarias.

Otra reforma de importancia, es la introducida por el Decreto Número 29-2001, que fue publicada el 2 de agosto de 2001 y que entró en vigencia el 10 de agosto de 2001, ya que se modificaron cuarenta artículos, incluso algunos que ya habían sido reformados por medio de Decretos anteriores.

Dentro de éste nutrido número de reformas realizadas por el Congreso de la República de Guatemala, cabe destacar una de las más recientes, la introducida por el Decreto Número 20-2006, denominada: Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, ya que fueron modificados buen número de artículos del Código Tributario e introducidos aspectos importantes; tales como uso de herramientas informáticas y bancarización, entre otros, que han servido a la Superintendencia de Administración Tributaria, para realizar de forma más ágil, su gestión recaudadora de impuestos. Cabe indicar que en esta ley no solo se contemplo reformas al Código Tributario, sino que también a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En conclusión ocho han sido los decretos que han modificado artículos del Código Tributario y son los siguientes: Decreto Número 47-91 publicado el 31/05/1991 con vigencia el 01/06/1991. Decreto Número 67-94, publicado el 29/12/1994 con vigencia el 01/02/1995. Decreto Número 58-96 publicado el 05/08/1996 con vigencia el 19/08/1996. Decreto Número 117-97, publicado el 23/12/1997 con vigencia el 01/01/1998. Decreto Número 29-2001, publicado el 02/08/2001 con vigencia el 10/08/2001. Decreto Número 23-2002, publicado el 10/06/2002 con vigencia el 04/06/2002. Decreto Número 03-2004, publicado el 14/01/2004 con vigencia el 22/01/2004. Decreto Número 20-2006,

publicado el 28/06/2006 con vigencia el 01/08/2006. Todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala.

1.3 Importancia del Código Tributario en la legislación guatemalteca

Se considera de suma importancia que el lector conozca la importancia y función del Código Tributario dentro del contexto de la legislación tributaria; con el objeto de que comprenda su naturaleza y jerarquía respecto de las demás leyes tributarias, para el efecto a continuación se desarrolla el siguiente análisis:

1.3.1 Análisis legal

Distintos estudios del derecho, han clasificado las leyes en dos grandes grupos de acuerdo a su función normativa: las sustantivas y adjetivas. Las primeras se refieren a los mandamientos u obligaciones legales que los ciudadanos sometidos a un poder imperio, deben cumplir y las adjetivas que se refieren principalmente a los procedimientos a seguir en caso de controversias, derivadas de la aplicación o inaplicación de las leyes sustantivas.

En ese orden de ideas en Guatemala, se pueden mencionar como leyes sustantivas tributarias a manera de ejemplo: la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado; como adjetivas el Código Tributario y Ley de lo Contencioso Administrativo.

La importancia del Código Tributario dentro de este conjunto de leyes adjetivas, en armonía con el principio constitucional de legalidad, radica principalmente en que aporta tanto al contribuyente como a la Superintendencia de Administración Tributaria, los procedimientos y linamientos legales en instancia administrativa, para resolver controversias derivadas de la actividad fiscalizadora y recaudadora del Estado, con el objeto de evitar abusos de poder y mantener adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

No obstante, que la función procesal del Código Tributario tiene predominio, a criterio del postulante, existen otros aspectos importantes de resaltar tales como: normas tributarias, que tienen por objeto, delimitar el carácter y campo de aplicación del Código Tributario, enunciar sus principios y conceptos doctrinarios. Marco sancionatorio, que contempla supuestos jurídicos, que de no cumplirse u omitirse pueden constituir infracciones, para el efecto también contempla sus respectivas sanciones. Procedimiento de consulta, que se inicia por parte del contribuyente al tener duda respecto de la interpretación y aplicación de alguna ley tributaria o del mismo Código Tributario, sin que exista ninguna controversia, con el objeto de que la Superintendencia de Administración Tributaria, manifieste su criterio al tenor de lo establecido en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Determinación de la obligación tributaria, que contempla aspectos doctrinarios referentes a la determinación tributaria, así como la forma de proceder por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los casos que el contribuyente no lo

haga, existiendo la obligación de hacerlo. Obligaciones, el Código Tributario contempla una serie de obligaciones formales tanto para contribuyentes como para la Superintendencia de Administración Tributaria, aparte de las sustantivas y formales que cada ley sustantiva tributaria ordena.

Referente a su jerarquía dentro del ordenamiento jurídico nacional de acuerdo a la clasificación propugnada por el tratadista Hans Kelsen, el Código Tributario, tiene carácter de ley ordinaria, subordinada a las leyes constitucionales y por encima de las reglamentarias, dentro de ese contexto, su función principal es desarrollar principios constitucionales tales como: de defensa, de petición, debido proceso, de legalidad, entre otros.

Su jerarquía dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco se infiere de la lectura del Artículo 3 del Código Tributario, que en sus dos últimos párrafos preceptúa “Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a las leyes que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

No obstante, que del citado artículo se colige que son nulas ipso jure disposiciones jerárquicamente inferiores que contradigan o tergiversen al Código Tributario, éste también es susceptible de ser denunciado de inconstitucional; tal y como, ha sucedido

con diversas modificaciones en su articulado, derivado de la defensa constitucional realizada por los contribuyentes al considerar que se violan principios y garantías constitucionales, con lo cual se verifica su subordinación a la Constitución Política, como cualquier norma ordinaria.

1.4 Relación del Código Tributario con otras leyes

La relación del Código Tributario, con otras leyes, se produce en virtud de su jerarquía, su supletoriedad o bien por su interpretación. En ese orden de ideas a continuación, se identificará cada ley que tiene relación con el Código Tributario y se explicará el motivo de su relación.

1.4.1 Constitucionales

El Código Tributario se relaciona con la Constitución Política de la República de Guatemala, porque como ley ordinaria, desarrolla principios constitucionales, tales como: derecho de defensa, en virtud que contempla los procedimientos de defensa que puede utilizar el contribuyente ante las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como recursos legales y otros medios de defensa, para evitar imposiciones de la autoridad, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal.

Derecho de petición, el Código Tributario desarrolla los procedimientos que se deben utilizar, en caso el contribuyente dirija alguna petición; tal y como, se contempla en el Artículo 102, procedimiento de consulta; no obstante, si el contribuyente lo considera, puede plantear sus peticiones en cualquier parte del proceso, debiendo la Superintendencia de Administración Tributaria, tramitarlas y a resolverlas en el plazo que establece el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Código Tributario se fundamenta en el principio de legalidad, pues como ley ordinaria deriva su existencia legal al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, donde se justifica su existencia, con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder. Justicia y equidad tributaria, pues con el proceso administrativo tributario, se pretende que la Superintendencia de Administración Tributaria, cobre lo que corresponde de acuerdo a la mayor o menor riqueza que manifieste el contribuyente.

El Código Tributario se relaciona con el Decreto No. 1-86, Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en virtud de constituir esta última, según se justifica en su parte considerativa, el medio jurídico que garantiza el irrestricto respeto a los derechos inherentes al ser humano a la libertad de su ejercicio y a las normas fundamentales que rigen la vida de la República de Guatemala a fin de asegurar el régimen de derecho; en consecuencia, si el contribuyente considera que se le esta violando algún derecho constitucional, que no pueda ser defendido en la vía

administrativa o cualquier instancia, puede utilizar esta herramienta jurídica para solicitar su restitución por medio del procedimiento de amparo.

Este cuerpo legal también contempla los casos en que una ley tributaria puede ser considerada inconstitucional, pudiendo plantear el contribuyente, inconstitucionalidad en casos concretos, para solicitar la inaplicación de una ley considerada inconstitucional aplicada por la Superintendencia de Administración Tributaria a determinado caso concreto y la posibilidad de plantear inconstitucionalidad de una ley o reglamento de carácter general, es decir que la ley o reglamento que se denuncia de inconstitucionalidad, sea excluida del ordenamiento jurídico; tal y como, ha sucedido con varios artículos de distintas leyes tributarias.

1.4.2 Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial

El Artículo 185 del Código Tributario, contempla la supletoriedad de las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial, en aquellos casos no previstos en su sección cuarta y en lo que no contraríe al referido Código; por lo que, la relación del Código Tributario con estas leyes es de supletoriedad.

Cabe indicar que en la práctica resulta de mucha utilidad la Ley del Organismo Judicial, pues sirve para interpretar de mejor forma las normas contenidas en el Código Tributario, en el caso del Código Procesal Civil y Mercantil, es frecuentemente utilizado

para salvar ciertas lagunas que pueda presentar el Código Tributario, principalmente en lo que al proceso administrativo se refiere.

1.4.3 Ley de lo Contencioso Administrativo

El Decreto Número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de lo Contencioso Administrativo, reconoce los recursos de revocatoria y reposición, como los únicos medios de impugnación ordinarios de toda la administración pública centralizada y descentralizada o autónoma, los que en materia tributaria al igual que en materia laboral, los legisladores hacen la salvedad que son regulados por el Código Tributario y Código de Trabajo respectivamente; no obstante, después de resueltos dichos recursos en la vía administrativa, en virtud de una resolución que causó estado y que el contribuyente considera que vulnera sus derechos, por demanda planteada, puede iniciar el proceso judicial denominado contencioso administrativo, regulado por el Decreto Número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, con el objeto de que el tribunal de lo contencioso administrativo, examine la juricidad de los actos administrativos y dicte sentencia que conforme a derecho corresponde.

En ese orden de ideas, la Ley de lo Contencioso Administrativo, regula el procedimiento para que el sujeto pasivo, pueda continuar ejerciendo su derecho de defensa, en una instancia judicial, en la que es requisito indispensable para acceder a ella, que se hayan agotado todos los recursos administrativos, para resolver controversias de carácter tributario.

1.4.4 Código Penal

El Artículo 70 del Código Tributario preceptúa: “Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

Cuando se presume la existencia de un delito, la administración tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal.

El juez contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la administración tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.”

Del citado Artículo se infiere que la Superintendencia de Administración Tributaria, no tiene competencia para conocer delitos en materia tributaria; sin embargo, sí tiene la obligación de hacerlos del conocimiento de la autoridad judicial penal competente, a quienes les corresponderá determinar respecto a la culpabilidad o inocencia del imputado de acuerdo a los supuestos contenidos en el Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal. En consecuencia no son

aplicables los preceptos contenidos en el Código Tributario, sino que deben de aplicarse los preceptos legales contenidos en el Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

La Superintendencia de Administración Tributaria al evaluar y considerar que existen elementos suficientes para encuadrar determinada conducta como delito, debe abstenerse de iniciar proceso administrativo, en virtud de ser competencia penal; sin embargo, el Código Tributario establece, la posibilidad de que la Superintendencia de Administración Tributaria colabore con el Ministerio Público, en la persecución penal, para el efecto, la Superintendencia de Administración Tributaria podrá proporcionar todos los elementos de prueba necesarios para demostrar la participación y culpabilidad del contribuyente imputado.

Dentro de los ilícitos tributarios contenidos en el Código Penal se encuentran: falsedad material, falsedad ideológica, falsificación de documentos privados, uso de documentos falsificados, falsificación de sellos, papel sellado y timbres, defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos, resistencia a la acción fiscalizadora, entre otros.

Cabe indicar que en los citados delitos, por lo regular se considera responsable al contribuyente; sin embargo, en el delito de estafa mediante informaciones contables, contenido en el Artículo 271 de dicho código, se contempla como responsables: el auditor, perito contador, experto, director, gerente, ejecutivo, representante, intendente,

liquidador, administrador, funcionario o empleado de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes o comunicaciones al público, firmen o certifiquen informes, memoria o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables o financieros y consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad y que fueron simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado.

Es importante indicar que si bien es cierto, en materia penal deben prevalecer los preceptos contenidos en el Código Penal y Código Procesal Penal; también lo es, que el juzgador para resolver determinados asuntos puede recurrir al Código Tributario, tal es el caso de: Infracciones sancionadas con el cierre temporal contenido en los Artículos 85 y 86; interrupción de la prescripción contenida en el Artículo 50, entre otros.

1.4.5 Código Procesal Penal

En virtud que algunos asuntos de índole tributaria pueden ventilarse por la vía penal, cualquier proceso iniciado por esta vía debe regirse por las reglas contenidas en el Código Procesal Penal, el cual contienen todos los elementos de procedimiento en dicha materia, para que la parte acusadora y querellante puedan demostrar en juicio la participación y culpabilidad del sindicado; así mismo, para que éste ejerza correctamente su derecho de defensa ante tribunal competente y preestablecido.

1.4.6 Código de Comercio

Dentro del contexto tributario, el Código de Comercio es un instrumento útil para aclarar cierta terminología o aspectos relacionados con el comercio, que se son utilizados en el Código Tributario o en las distintas leyes tributarias, verbigracia los que a continuación se exponen:

Código Tributario: “Artículo 22. Situaciones especiales. Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica:

<u>SITUACIONES</u>	<u>RESPONSABLES</u>
1. Fideicomisos	El fiduciario
2. Contrato de participación	El gestor, ya sea éste una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma.
3. Copropiedad	Los copropietarios
4. Sociedades de hecho	Los socios
5. Sociedades irregulares	Los socios
6. Sucesiones indivisas	El albacea, administrador o herederos.

En los casos anteriores, la administración tributaria a solicitud del responsable, hará las inscripciones correspondientes. El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria”.

Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta: “Artículo 46. Libros y Registros. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, para los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho Código, en materia de llevar, libros registros, estados financieros y comprobantes numerados. Tales contribuyentes también podrán llevar su contabilidad por procedimientos mecanizados o computarizados, siempre que garanticen la certeza legal y cronológica de las operaciones y permitan su análisis y fiscalización. Para los efectos de esta ley, también quedan comprendidas en estas disposiciones las personas individuales o jurídicas que se dedican a actividades agrícolas o ganaderas.

Los contribuyentes que no estén obligados a llevar contabilidad completa, excepto las personas que obtienen ingresos en relación de dependencia, deberán llevar como mínimo un libro de registro diario de ingresos y egresos de caja, y un libro de inventarios, en el que deben anotar sus bienes y deudas existentes al comienzo y al cierre de cada periodo de imposiciones. Se exceptúan de esta disposición, quienes ejercen profesiones liberales.

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio u otras leyes, deben preparar y adjuntar a su declaración jurada el balance general, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo y el estado de costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos; todos, a la fecha de cierre de cada periodo de liquidación definitiva anual. Además, deberán suministrar las informaciones complementarias contables y tributarias que solicite la Dirección. Para los efectos tributarios deberán conservar la documentación que sustente las operaciones vinculadas con los periodos no prescritos”.

1.4.7 Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto Número 20-2006

Por medio del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, denominado: Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, se reformaron y adicionaron varios artículos al Código Tributario, con la justificación de evitar prácticas de evasión y elusión tributarias debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitan a la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo.

De la lectura de dicho decreto se verifica, que no solo, se incluyeron reformas para evitar prácticas de evasión y elusión; sino que, se incluyeron reformas integrales que facilitan las funciones de gestión y fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, en virtud de hacer obligatorio a los contribuyentes, el uso de

herramientas electrónicas para realizar algunas gestiones; tal y como, sucede en el caso de autorización de facturas, donde el contribuyente puede facultar por medio de Internet a cualquier imprenta que esté autorizada, para que se las imprima. Por su parte la Superintendencia de Administración Tributaria puede ejercer mejor control sobre las imprentas y los documentos que emiten.

Dentro de otros aspectos importantes desarrollados por esta ley, cabe destacar, aunque no se refieren al Código Tributario, los de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y lo referente a bancarización en materia tributaria.

En lo que se refiere específicamente al Código Tributario, no solo se reformaron artículos sino que también, se adicionaron, tal es el caso del Artículo 30 "A", que se refiere a información respecto a terceros, con el que se faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria a través de la autoridad superior, para requerir de cualquier persona individual o jurídica, el suministro periódico o eventual de información referente de terceros, en forma escrita o electrónica, siempre y cuando se relacione con asuntos tributarios.

La Superintendencia de Administración Tributaria, con esta facultad actualmente puede realizar mejores trabajos de fiscalización al poder cruzar información entre contribuyentes, con el objeto de establecer la correcta determinación y pago de impuestos.

Otra reforma importante, es la realizada al Artículo 40 del Código Tributario, que se refiere a facilidades de pago, ya que impide conceder facilidades de pago a agentes de retención o percepción, para entregar retenciones o percepciones de impuestos. Cabe indicar que en la práctica, se verificó que esta normativa a causado problemas a los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, pues es criterio del ente recaudador, que no se les concedan facilidades de pago, por considerarlos agentes de percepción.

De acuerdo a lo expuesto resulta más que evidente que la relación del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, denominado: Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, con el Código Tributario, es estrecha, en virtud que introduce reformas importantes para dicho código; no obstante que en la agenda legislativa actual, se discute la posibilidad de más reformas.

Para finalizar el presente capítulo, quien escribe, considera que con los elementos teóricos expuestos, el lector está en la capacidad de comprender, la importancia que tiene el Código Tributario dentro de la legislación guatemalteca y que dicho cuerpo legal no contenga, antinomias y lagunas legales, por lo que en el siguiente capítulo se analiza la relación jurídico-tributaria, para completar las variables del problema planteado.

CAPÍTULO II

2. La relación jurídico-tributaria

Se considera de suma importancia para la comprensión del problema que se plantea en el presente trabajo de tesis, que el lector forme criterio, respecto a lo que se entiende por relación jurídico-tributaria; por lo que en el presente capítulo, se analiza la doctrina y aspectos legales relacionados.

2.1 Concepto

De manera general se puede decir que la relación jurídico-tributaria, está constituida por el conjunto de obligaciones y derechos, que derivan de la actividad tributaria. Entiéndase ésta última, como la actividad financiera del Estado tendiente a agenciarse de los recursos necesarios, para cumplir con sus obligaciones sociales y de funcionamiento, por medio de la creación y recaudación de impuestos. Respecto a las obligaciones que derivan, los tratadistas las suelen clasificar en: sustanciales y de tipo formal. Para los contribuyentes la obligación sustancial, se refiere a la obligación de pagar impuestos, derivada del mandato constitucional de contribuir al gasto público. De la misma forma al sujeto activo le surge la obligación de dar, cuando tiene que realizar devolución de impuestos, ya sea por pago en exceso o pago indebido, entre otras causas.

En lo que respecta a las obligaciones de los contribuyentes de hacer y que la doctrina considera como formales, accesorias o paralelas, el Código Tributario las enumera en

los artículos 112 y 112 "A" y consisten principalmente en: llevar libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación, inscribirse en los registros respectivos, presentar declaraciones, entre otras. Así mismo, los artículos 98 y 98 "A", del Código Tributario, desarrollan una serie de atribuciones u obligaciones de tipo formal del principal ente recaudador y fiscalizador de impuestos, la Superintendencia de Administración Tributaria de donde destacan: sancionar a los contribuyentes y responsables, organizar el sistema de recaudación y cobro, contratar profesionales de distintas disciplinas, velar porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, entre otras. Las obligaciones de los contribuyentes de no hacer se refieren principalmente: a no obstaculizar la acción fiscalizadora y de no realizar maniobras que pretendan evadir el pago de impuestos.

Los derechos que surgen de esta relación entre contribuyentes y el Estado, derivan su regulación de principios constitucionales básicos, tales como: derecho de petición, publicidad de los actos administrativos, derecho de defensa, justicia y equidad, entre otros, que son desarrollados en el Código Tributario y Ley de lo Contencioso Administrativo, principalmente.

2.2 Características

A continuación se enuncian y explican las principales características de la relación jurídico-tributaria:

Cuando se hace referencia a relación Jurídico-tributaria es imprescindible distinguir que “la potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley”¹; en consecuencia éste se ubica como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que cree adeudado, en ese sentido debe diferenciarse al Estado como sujeto activo de la potestad tributaria y Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

Debe existir un destinatario legal tributario y éste es aquel respecto al cual, el hecho imponible ocurre, es decir, aquel que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo, lo cual no significa forzosamente que deba ser considerado como el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. En Guatemala un ejemplo de lo expuesto, lo constituye el Impuesto al Valor Agregado, donde el destinatario legal es el consumidor; sin embargo, quien tiene que cumplir con las obligaciones formales y sustantivas inherentes de contribuyente es el vendedor.

El destinatario legal debe ser un particular, pues teóricamente los entes estatales no pueden ser destinatarios legales tributarios, ya que carecen de capacidad contributiva; sin embargo, admite sus excepciones. En la práctica algunas entidades descentralizadas pueden ser destinatarios legales de impuesto, tal y como sucede en el caso del Impuesto al Valor Agregado, con excepción de algunos entes y dependencias del Estado.

¹ Chicas Hernández, Jaime Humberto, **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal** , página 113

La relación jurídico-tributaria se establece entre personas. Algunos tratadistas consideran que no puede darse entre cosas ya que solo las personas naturales o colectivas están obligadas a dar, no dar, hacer o no hacer; sin embargo, el Código Tributario, admite algunos entes que sin ser personas jurídicas, tienen capacidad jurídica contributiva, especialmente porque cuentan con capacidad de desarrollar una actividad económica autónoma, tal es el caso de los fideicomisos.

2.3 Elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria

Estos elementos son fundamentales para la existencia de la relación jurídico-tributaria y son los siguientes:

2.3.1 Personal

“El elemento personal de la relación jurídico-tributario se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma”².

El sujeto activo, es cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semi-autónoma; en general cualquier ente público que esté facultado por la ley para cobrar tributos. En Guatemala al tenor de lo preceptuado en el Artículo 17 del Código Tributario y del Artículo 3 literal a) de la ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establece que el sujeto activo de la obligación tributaria o

² Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, **Fundamentos Tributarios**, página 132

ente público acreedor del tributo es la Superintendencia de Administración Tributaria, a quien le corresponde ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, realizar la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administra y recaudan las municipalidades.

El sujeto pasivo por excelencia, es la persona individual o jurídica sometida al poder tributario que resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y es comúnmente denominado contribuyente. No obstante en el Artículo 22 del Código Tributario, se le da un alcance más amplio a este concepto, pues contempla otros entes y responsables, tales como: fideicomisos, copropiedades, sociedades de hecho e irregulares, contrato de participación y sucesiones indivisas, donde los responsables son: el fiduciario, los copropietarios, los socios, el gestor y el albacea, administrador o herederos, respectivamente. De la misma forma en los artículos 25 al 28 del Código Tributario, se desarrolla todo lo referente a los responsables, quienes sin tener el carácter de contribuyente, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste, tal es el caso de los responsables por representación, solidarios y los agentes de retención o de percepción.

2.3.2 El hecho generador

Al igual que a la relación jurídico-tributaria al hecho generador, en la doctrina se le denomina de distintas formas que pueden confundir, por lo que se considera necesario

citar algunas: hecho imponible, hecho impositivo, hecho hipotético, hipótesis de incidencia, hecho gravable, hecho gravado, presupuesto de hecho. No obstante las distintas denominaciones se puede definir como: “El hecho imponible o hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo”³, dicho en otros términos el hecho generador es el supuesto o supuestos contenidos en la ley, que al realizarlos el sujeto pasivo en el tiempo y lugar previstos dan origen a la obligación tributaria.

El hecho generador o supuesto es indispensable que esté contenido en ley, que describa de forma objetiva el hecho o situación hipotética, los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho, el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible y el lugar donde debe acaecerse la realización del hecho imponible.

En el Código Tributario en el Artículo 31, se define como: “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”. De lo expuesto se colige que el hecho generador ocurre y por lo tanto produce efectos, en los casos en que el presupuesto legal éste constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden y en los

³ Chicas, **Ob. Cit**; página 122.

casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, conforme al derecho que le es aplicable.

El Código Tributario, contempla que el acto o negocio jurídico que genera el impuesto, puede estar condicionado, para lo cual considera que producirá efectos en el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición si fuera resolutoria y si fuera suspensiva al cumplirse la condición.

2.3.3 Objetivo u objeto impositivo

Varios tratadistas lo conciben como: aquellos actos humanos o a cosas materiales o inmateriales gravados con un impuesto, tales como: la renta, el patrimonio, los actos formales y el consumo, que son gravados en la legislación guatemalteca con los siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto Único sobre Inmuebles, e Impuesto al Valor Agregado, respectivamente. Cabe indicar que los objetos impositivos pueden variar de país en país, de acuerdo a la creatividad de los legisladores.

2.3.4 Base impositiva

“Llamada también base imponible, puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”⁴. “(...) la base imponible es aquella

⁴ Monterroso, **Ob. Cit**; página 146

magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la ley para cada caso, es necesario aclarar que la base imponible o base impositiva en la Ley del ISR Decreto 26-92 es llamada Renta Imponible.”⁵. En ese orden ideas se puede decir que la base impositiva es la cuantificación o valoración del objeto impositivo o hecho imponible, que sirve de base para determinar el valor del impuesto de acuerdo al porcentaje que corresponde.

2.3.5 Cuantitativo

Este sirve para determinar la cantidad que se debe pagar de impuesto. El elemento cuantitativo se refiere a cantidades de dinero a pagar con relación a la base imponible o bien a porcentajes preestablecidos en las leyes tributarias que se aplican a la base imponible. Es importante indicar que estas cantidades cuantitativas o porcentajes, no son arbitrarios, pues se encuentran regulados por los principios constitucionales de capacidad de pago y el de justicia y equidad, contenidos en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

2.4 Contenido de la relación jurídico-tributaria

Referente a su real contenido en la doctrina se plantean dos tesis a saber: a) *La relación jurídico-tributaria es de carácter complejo*: su principal expositor es Giannini quien afirma que es de contenido complejo, “ya que de ella resultan de un lado,

⁵ **Ibid**, página 147

poderes, derechos y aun obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad⁶. En ese sentido considera que en ese conjunto está contenido el aspecto esencial y fundamental que es el pago de tributo al cual individualiza con el nombre de *deuda tributaria*, reservando la expresión más genérica de *derechos y obligaciones tributarias*, para las demás facultades y deberes de la relación jurídico-tributaria. De lo expuesto por Giannini, se puede colegir que la relación jurídico-tributaria es de carácter complejo en virtud de generar derechos y obligaciones para ambos sujetos; además de la obligación sustantiva de pagar tributos.

b) *La relación jurídico-tributaria es de carácter simple*: “Gran parte de la doctrina se adhiere a la opinión de que existe una obligación principal o sustancial (la de pagar) y otras obligaciones accesorias, secundarias o de índole formal o administrativa y no jurídicas (...). Amorós alude a una relación jurídico-tributaria anterior a la fijación o determinación de la situación tributaria; a una obligación tributaria que fundamentalmente es un obligación de dar y que junto a ellas pueden existir otras de naturaleza distinta; sin perjuicio de otras obligaciones tributarias⁷”.

De lo expuesto por Giulianni, se puede concluir; entonces, que la obligación tributaria es simple, en virtud de ser una, aunque esta conlleve otras de menor importancia. Al comparar ambas tesis en ésta, se verifica que no se contempla la existencia de sujetos con derechos y obligaciones, como se sostiene en la tesis que refiere el carácter

⁶ Citado por Giulianni Founrougue, Carlos María, **Derecho financiero**, página 416

⁷ **Ibid**, página 414

complejo de la relación tributaria, sino que se consideran como sujetos sin identidad, es decir un activo titular del crédito tributario y otro obligado de la prestación del tributo.

En lo que respecta al Código Tributario guatemalteco, se considera que aunque en algunos artículos se le quiso dar a la relación jurídico-tributaria un carácter simple, en todo el contexto se denota su carácter complejo, por regular derechos y obligaciones para ambos sujetos, así como los procesos necesarios para resolver controversias de interés jurídico.

2.5 Definición

La relación jurídico-tributaria: “Es el 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 la ley”⁸.

El Artículo 14 del Código Tributario refiere: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

⁸ **Ibid**, página 352.

Es de suma importancia resaltar el hecho de que, en el Código Tributario, no se le ha denominado exclusivamente relación jurídico-tributaria, sino que también obligación tributaria, según se infiere de la lectura de su Artículo 14, de la misma forma en los diferentes tratados de derecho tributario se le ha denominado de distintas formas, como por ejemplo: obligación tributaria, relación jurídica tributaria principal, relación jurídica propiamente dicha, relación jurídica tributaria sustancial, crédito impositivo, relación de deuda tributaria, entre otras.

Estas distintas denominaciones de la relación jurídico-tributaria, obedecen a las distintas formas en que ha sido concebida, por los diversos estudiosos del derecho tributario; no obstante, son dos las más importantes: la primera que considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares, cuyo objeto es la prestación de un tributo se denomina *obligación tributaria* de contenido único; y la otra que considera; que tal expresión debe reservarse únicamente a la obligación de dar y que el concepto de *relación jurídico-tributaria* es más amplio y por ende adecuado, pues contiene al concepto de obligación tributaria y a las otras obligaciones que le son paralelas o que derivan de ésta, las de hacer o no hacer.

Por su parte en el Código Tributario pareciera que los legisladores, trataron de inclinarse por la primera, que considera a dicha relación como obligación tributaria sustancial única, tal y como se infiere de la lectura de su Artículo 14, sin embargo, es de hacer notar que dentro del contexto de dicho Código, también se regula y se les refiere la misma importancia a las otras obligaciones, las de hacer o no hacer y que se les

denomina “deberes formales”, como se infiere de la lectura del Artículo 69 del Código Tributario, que en su parte conducente refiere “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria (...)”.

De la misma forma en el Artículo 19 del mismo cuerpo legal se le da una extensión más amplia al concepto de obligación tributaria, al contemplar como funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria las siguientes: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico-tributarias. Así mismo, contempla los elementos procesales, para que los sujetos hagan valer sus derechos, por lo tanto; a criterio de quien escribe se considera que aunque en el Código Tributario no se le denomine exclusivamente relación jurídico-tributaria; de acuerdo a todos los elementos contenidos en su contexto y a los principios doctrinales expuestos, resulta ser la denominación más adecuada.

Con los elementos doctrinarios expuestos, quien escribe, considera que el lector puede formarse una idea de lo que es relación jurídico-tributaria, que para el caso de Guatemala, se da entre contribuyentes y la Superintendencia de Administración Tributaria.

CAPÍTULO III

3. Interpretación de las leyes

Previo a establecer la existencia de deficiencias en las leyes, es necesario conocer los métodos que existen para interpretarlas; motivo por el cual se presenta lo siguiente:

3.1 Concepto de interpretación

Manuel Osorio conceptualiza la interpretación como: “Acción y efecto de interpretar, de explicar o de declarar el sentido de una cosa, principalmente el de los textos faltos de claridad. Jurídicamente tiene importancia la interpretación dada a la ley por jurisprudencia y por la doctrina, así como la que se hace de los actos jurídicos en general y de los contratos y testamentos en particular, ya que en ocasiones sucede que el sentido literal de los conceptos resulta dubitativo o no coincide con la que se presume haber sido la verdadera intención de los contratantes o del testador; interpretación indispensable para hacer que, como es justo, la voluntad de los interesados prevalezca sobre las palabras(...)”⁹.

No obstante, que Manuel Osorio, le da un sentido más amplio al concepto de interpretación, considerándola también aplicable a actos jurídicos y contratos, para efectos del presente trabajo, se considerará únicamente el concepto que nos da, de la

⁹ Osorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, página 504

interpretación de las leyes. En ese orden de ideas se puede decir que, interpretación de las leyes es: aquella acción que trata de explicar o de declarar el sentido de las mismas, principalmente, en aquellas partes faltos de claridad o con ambigüedad, para poder aplicarlas a un determinado caso concreto, necesario para ello, utilizar ciertas reglas de interpretación lógicas en un orden permitido.

En Guatemala estas reglas o normas se encuentran contenidas en distintos cuerpos legales, dependiendo de la rama del derecho que se trate; para el caso de la Tributaria, son aplicables las normas contenidas en el Código Tributario, Ley del Organismo Judicial, Ley de lo Contencioso Administrativo y algunos principios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Código Tributario en su Artículo 5 refiere las reglas de interpretación aplicables; sin embargo, de suscitarse situaciones no previstas de acuerdo a la supletoriedad, permitida por el Artículo 185 del mismo cuerpo legal, es aplicable las disposiciones de La Ley del Organismo Judicial, siempre y cuando no contraríen las disposiciones del citado Código. El Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial preceptúa: "Interpretación de la ley. Las normas se interpretaran conforme a su contexto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma, se podrán aclarar, atendiendo al orden siguiente:

- a) A la finalidad y al espíritu de la misma;
- b) A la historia fidedigna de su institución;
- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a la los principios generales del derecho.”

En el Artículo transcrito se verifican los lineamientos permitidos para interpretar las leyes en aquellos casos que las leyes presentan insuficiencias. En Guatemala es común utilizarlos, en virtud que la mayoría de las leyes las presentan, debido a los constantes cambios a que son sometidas; tal y como, ha sucedido con el Código Tributario. Es importante aclarar que, interpretar, no significa, variar el sentido de lo escrito en determinada ley, en beneficio de determinado sujeto; sino que, se refiere a que es permitido la aplicación de ciertos métodos en orden lógico, en aquellos casos en los que una ley no es clara, debiéndose atender en primer lugar a su sentido literal; tal y como, lo preceptúa el Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, en el Artículo 10 y que en su parte conducente preceptúa: “(...) Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu”

Dentro del contexto tributario; si bien es cierto, en el Artículo 4 del Código Tributario, se contempla que la interpretación se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el mismo Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial; así mismo,

contempla en su Artículo 5, que en los casos de ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 del Código Tributario; es de suma importancia resaltar el hecho de que, para la determinación de sujetos pasivos, beneficios, infracciones y sanciones, estos no son objeto de interpretación, pues para poderse aplicar deben estar plenamente determinados en las leyes tributarias.

Para interpretar leyes además del conocimiento de las normas de interpretación contenidas en las leyes ordinarias, es necesario conocer ciertos principios que las motivan y que se encuentran contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala. En materia tributaria, merece principal atención el contenido, en su Artículo 239, el cual se transcribe: “**Principio de legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas **ipso jure** las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

De lo transcrito se obtienen dos elementos importantes para interpretar leyes tributarias, el primero relativo al principio de legalidad, donde se le otorga exclusividad al Congreso, para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios arbitrios y contribuciones especiales, en consecuencia solo serán exigibles obligaciones tributarias al amparo de una ley; así mismo, se contempla la interpretación de las normas tributarias de acuerdo a su jerarquía, cuya cúspide la constituye la Constitución, seguida de las leyes ordinarias y las reglamentarias.

3.2 Fin de la interpretación

La ley surgió con el objeto de ajustar la conducta humana a determinadas normas aceptadas como buenas socialmente, en determinado momento histórico; para mantener el poder de determinado grupo social o bien para que los gobernantes se agenciaran de recursos por medio de tributos.

En sus inicios, su observancia se exigía por medio de la fuerza, en virtud que la mayoría de veces, quienes creaban la ley eran los conquistadores y quienes se veían

sometidos a ella, eran los conquistados. Esto originaba una desigualdad entre los que creaban y aplicaban la ley, con quienes debían obedecerla; sin embargo, a través del tiempo, el hombre ha ido evolucionando sus relaciones sociales y con ello su concepto de justicia, lo que ha originado un sistema actual de justicia mas balanceado, donde los sometidos a ley, pueden discutir su justa aplicación dentro de un proceso legal, por parte de quienes imparten justicia.

Dentro de este contexto no todas las leyes actuales son justas o perfectas, pues algunas leyes creadas, pueden contener deficiencias o ambigüedades que vulneran el ideal de justicia de la sociedad actual, siendo éste el fin supremo, por lo que se hace imperiosa la necesidad de desentrañar su verdadero sentido y alcance, es decir, es necesaria una correcta interpretación de las mismas, utilizando para el efecto ciertas normas permitidas por la ley.

En Guatemala el Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, desarrolla las normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento guatemalteco; tal y como, se verifica de la lectura de su Artículo 1.

En el ámbito tributario guatemalteco, son aplicables en la fase administrativa supletoriamente las disposiciones de la referida ley; así como las desarrolladas en el Código Tributario. Cabe indicar que por ser materia especializada la tributaria, quien interpreta una norma tributaria, no solo debe aplicar cierta lógica jurídica; sino que,

además debe aplicar cierta lógica financiera o contable, en virtud que el principal objeto de las leyes tributarias es que el Estado, logre agenciarse de recursos, por medio de la imposición de gravámenes a determinadas actividades o situaciones económicas y comerciales, realizadas por los contribuyentes, quienes cuantifican el resultado de su actividad a través sistemas contables y financieros.

De acuerdo a lo expuesto se puede colegir entonces; que el fin de la interpretación de las leyes consiste en desentrañar su verdadero sentido, especialmente en aquellos casos que puedan contener deficiencias o ambigüedades; por medio de la utilización de métodos o reglas lógicas permitidas, con el objeto de que prevalezca el estado de derecho y el ideal de justicia que tiene determinada sociedad, para evitar abusos de poder y garantizar la justa y equitativa aplicación de la ley.

3.3 Métodos de interpretación

Derivado de la necesidad que existe de desentrañar el verdadero sentido de las leyes, con el objeto de aplicarlas con justicia y equidad; tanto personas, abogados o jueces, entre otros, pueden recurrir a distintos métodos de interpretación que están permitidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y la Ley del Organismo Judicial y para el caso particular de la materia tributaria, por el Código Tributario, en aquellos casos en que determinada ley presente deficiencias o ambigüedades. Dentro de estos métodos de interpretación merecen atención los siguientes:

3.3.1 Estricto o literal

Este método refiere, que las leyes se interpretan de acuerdo a la letra de su texto y conforme al sentido propio de sus palabras; tal y como, lo preceptúa el Artículo 10 del Decreto Número 2-89, Ley del Organismo Judicial, donde además, en su Artículo 11 refiere que, el idioma oficial es español y que las palabras se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente. En este método se excluyen otros métodos de interpretación en virtud que la norma se considera clara.

3.3.2 Económico

Se origina de la doctrina Alemana y Suiza, versa acerca de desentrañar el sentido de la ley, atendiendo a la naturaleza económica de la misma, en virtud que el fundamento de los tributos es la riqueza de los contribuyentes. Este principio de interpretación es recogido por el Artículo 243 de la Constitución Política del República de Guatemala, que ha sido interpretado por la Corte de Constitucionalidad en Gaceta No. 41, expediente 167-95, página No. 45 sentencia: 28-09-95 de la siguiente forma: "(...) Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente."

3.3.3 Subjetivo

Varios tratadistas refieren que este método atiende al sujeto quien la interpreta; por lo tanto, se dice que es autentica, cuando es realizada por el propio legislador en forma simultanea o posterior a la creación de la ley; se dice que es simultanea cuando la hace en la propia ley, ya sea en la exposición de motivos o en el propio cuerpo legal, su importancia radica en que esta clase de interpretación es obligatoria para todos, en el Código Tributario, podría citarse a manera de ejemplo: los artículos 17 y 18 donde el legislador explica que debe entenderse por sujeto activo y pasivo.

La interpretación es judicial cuando es realizada por los juzgadores al aplicar la ley a un caso concreto. Es privada, cuando es realizada por los tratadistas del Derecho o los abogados, en los alegatos dentro de un proceso legal.

En el contexto tributario es judicial, cuando es realizada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en virtud de su competencia. Administrativa, cuando es realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria de acuerdo a la facultad conferida por el Artículo 102 del Código Tributario que preceptúa: “Consulta, **requisitos y efectos**. La Superintendencia de Administración Tributaria atenderá las consultas que se le formulen por quien tenga un interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, con relación a la aplicación de este código y de las leyes tributarias.

El Consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder a la consulta y consignar su opinión si lo desea.

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

La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y solo surte efecto vinculante para la administración tributaria, para el caso concreto específicamente consultado.

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

De lo transcrito es importante resaltar que; no obstante, la Superintendencia de Administración Tributaria puede interpretar determinada norma tributaria a petición de los contribuyentes, dicha respuesta no tiene carácter de resolución, es decir no es susceptible de ser impugnada y su aplicación es restringida para la Superintendencia de Administración Tributaria solo al caso concreto consultado, sin embargo, en virtud de un proceso administrativo, la interpretación que de la ley, haya hecho la Administración Tributaria, si es susceptible de ser cuestionada, utilizando el contribuyente para el efecto los medios legales que corresponden.

Se dice que la interpretación es privada cuando es realizada por los contribuyentes, sus asesores o defensores al momento de aplicar determinada ley o para hacer valer derechos en proceso administrativo o judicial.

3.3.4 Contextual

Este método se refiere a interpretar una parte de la ley con deficiencia o ambigüedad en base a todo el texto legal, es decir que al interpretar el contexto se interpretará la parte o partes de la ley con deficiencias; tal y como, se contempla en el Artículo 10 del Decreto Número 2-89, Ley del Organismo Judicial, que en su parte conducente preceptúa: **“Interpretación de la ley.** Las normas se interpretaran conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.”

3.3.5 Integración de la ley

El Código Tributario en su Artículo 4 contempla que la integración se hará conforme al siguiente orden: Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Leyes Tributarias específicas y Ley del Organismo Judicial. De lo cual se deduce que este método se origina, cuando derivado de la aplicación de los distintos métodos de interpretación, no se logra desentrañar el sentido de la ley en la misma; es permitido entonces, recurrir a preceptos contenidos en otras leyes.

3.3.6 Principios generales

Derivan su aplicación, en virtud de que las leyes no pueden contemplar todas las posibles situaciones que se dan en la realidad, lo que origina ciertos vacíos legales, que deben ser resueltos. El problema que puede enfrentar el juzgador es ¿Cuales principios? algunos juristas consideran que los del derecho natural, otros, que estos obedecen a los intereses de la clase dominante. En Guatemala este método lo permite la literal d) del Artículo 10 del Decreto Número 2-89 Ley del Organismo Judicial, el cual preceptúa “Al modo que parezca conforme a la equidad y a los principios generales del derecho”.

3.4 Uso e importancia de la lógica en el derecho

La lógica es una ciencia formal y una rama de la filosofía que estudia los principios de la demostración e inferencia válida. En filosofía su importancia tiene dos modalidades: una, que es el descubrimiento de la capacidad humana para estructurar relaciones precisas, rigurosas y claras. Otra, el uso del pensamiento humano para descubrir el mundo en su manifestación abstracta. En términos generales existen tres clases: no formal, dialéctica y la formal. Su origen se les atribuye a los filósofos griegos Platón y Aristóteles.

La lógica constituye el contexto para pensar correctamente, para determinar la validez o invalidez de un pensamiento, en ello radica su importancia para el derecho, en virtud de

ser la herramienta idónea para interpretar la ley, autos y sentencias, así como resoluciones administrativas, entre otros.

La lógica según su objeto estudia las formas del pensamiento, conceptos, juicios y proposiciones y propiamente al razonamiento o argumento. En derecho sobre la base de los conceptos y juicios, es común que abogados, jueces y otros operadores de justicia, pretendan plantear y demostrar algo en el contexto de lo jurídico, tal y como, suele suceder en los juicios.

En el campo del derecho, puede emplearse la lógica del lenguaje, la cual tiene tres dimensiones: 1) sintáctica, 2) semántica, 3) pragmática. Desde esta perspectiva la lógica permite la interpretación, encontrar el elemento causal, el principio de imputación que menciona Hans Kelsen, quien indica que al aplicar la norma de retribución, ésta enlaza la conducta incorrecta con el castigo y la conducta correcta con la recompensa.

Es imprescindible indicar que cuando la lógica se aplica al pensamiento jurídico, se le llama lógica jurídica. La lógica jurídica cubre campos propios de la lógica formal; así como de la lógica dialéctica. Según Luis Díez-Picazo, se configura sobre dos grandes corrientes del pensamiento: una que trata de construir una lógica jurídica como capítulo de la lógica formal o simbólica, que siga los mismos procedimientos de la lógica general, que se inspira fundamentalmente en la lógica-matemática y la otra que concibe el pensamiento jurídico como un pensamiento tópico o problemático.

3.4.1 Los principios lógico-formales y su aplicación lógica-jurídica

Entre las numerosas leyes de la lógica formal, se destacan cuatro fundamentales: identidad, no contradicción, tercero excluido y razón suficiente. Se les distingue como principios supremos, debido a que son las leyes más universales y sirven de fundamento a las distintas operaciones lógicas y demostraciones.

Cabe indicar que el principio de razón suficiente no es rigurosamente formal, en virtud de no poderlo expresar mediante una fórmula que contenga constantes y variables lógicas, sin embargo debido a su característica de universal, figura dentro de los principios considerados como superemos. Las leyes de identidad, de contradicción y de tercero excluido fueron descubiertas y sistematizadas por el filósofo griego Aristóteles. La de razón suficiente como ley especial de la lógica quedo formulada por el pensador alemán Godofredo Leibniz.

Estos principios son leyes del ser y por eso son leyes del pensamiento. La observancia de estos principios o leyes dentro del derecho, constituye una condición necesaria de la exactitud y claridad del pensamiento.

3.4.1.1 De identidad

La ley o principio de identidad es un principio clásico de la lógica y la filosofía, el cual enuncia desde el punto de vista ontológico que: todo objeto es igual a si mismo. Al hablar de la identidad del pensamiento consigo mismo, es necesario referirse a la identidad de su extensión, por lo que se pueden usarse pensamientos de distinto contenido concreto si poseen una misma extensión.

A criterio del postulante, en el campo del derecho tiene aplicación cuando se trata de adecuar un hecho a la descripción, que de ese hecho se hace en la ley, en otras palabras, para encontrar la identidad del hecho acontecido en la realidad, con el supuesto contenido en la norma, verbigracia: Juan mató a Pedro, el Código Penal, contempla que comete homicidio quien diere muerte a alguna persona; por lo tanto, la acción cometida por Juan es homicidio. Nótese que en los juicios expuestos se mantiene la misma extensión, no obstante haberse variado el contenido.

3.4.1.2 Contradicción o no contradicción

Dentro del campo de la Ontología enuncia que “Es imposible que una cosa sea y no sea al mismo tiempo y bajo el mismo aspecto”¹⁰. En la lógica formal expresa que: “una

¹⁰ MM Océano, Grupo Editorial S.A., **Océano uno color diccionario enciclopédico**, página 423

preposición no puede ser verdadera y falsa al mismo tiempo y en las mismas circunstancias”¹¹.

En el campo del derecho específicamente en lo que respecta al estudio de la oposición contradictoria entre normas jurídicas, es denominado por García Máynez, como “problema antinómico”¹². Al respecto Norberto Bobbio considera que este problema consiste en “La situación en que dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen al mismo ordenamiento, tiene el mismo ámbito de validez.”¹³. García Máynez por su parte considera que “Desde el punto de vista de los encargados de aplicar las disposiciones de un sistema jurídico sólo cabe hablar de antinomia cuando dos preceptos de ese sistema se oponen directamente”¹⁴ considerando que “dos normas de derecho, de un mismo sistema se oponen contradictoriamente entre sí, cuando tienen ámbitos iguales de validez, material, especial y temporal, que una permite y otra prohíbe a un mismo sujeto la misma conducta”¹⁵.

En la práctica jurídica, específicamente en el contexto tributario guatemalteco, es común que se encuentre antinomias, entre leyes tributarias, las que son originadas por diversas causas, dentro de las que destacan, las constantes reformas a que son sometidas las leyes tributarias y la falta de técnica legislativa; sin embargo, por ser normas positivas, tanto contribuyente como la Superintendencia de Administración Tributaria, deben establecer cuál es la norma aplicable a determinado caso concreto.

¹¹ Custodio, Sergio, **Introducción a la lógica**, página 20

¹² García Máynez, Eduardo, **Introducción a la lógica jurídica**, página 13

¹³ Bobbio, Norberto, **Teoría general del derecho**, página 201

¹⁴ García, Máynez, **Lógica del raciocinio jurídico**, página 114

¹⁵ **Ibid**, página 110

Para resolver este tipo de problemas entre normas jurídicas, Norberto Bobbio propone: “Tres son las reglas fundamentales para resolver antinomias: a) el criterio cronológico, b) el criterio jerárquico y c) el criterio de la especialidad”¹⁶.

Del criterio cronológico denominado de la *lex posterior*, Bobbio indica que, “Es aquel según el cual de dos normas incompatibles prevalece la posterior: *lex posterior derogat anterior*”¹⁷, para resolver antinomias normativas de igual jerarquía.

Del criterio jerárquico denominado de la *lex superior*, el estudioso italiano expone que: “Es aquel según el cual de dos normas incompatibles prevalece la norma jerárquicamente superior, *lex superior derogat inferiori*”¹⁸, para resolver antinomias normativas de diferente jerarquía.

Por último del criterio de especialidad refiere que “Es aquel según el cual de dos normas incompatibles la una general y otra especial (o excepcional) prevalece la especial, *lex specialis derogat general*”¹⁹.

¹⁶ Bobbio, **Ob. Cit**; página 204

¹⁷ **Ibíd.**

¹⁸ **Ibíd.**, página 205

¹⁹ **Ibíd.**, página 206

3.4.1.3 Tercero excluido

El principio del tercero excluido, propuesto por Parménides en su poema sobre la naturaleza y formalizado por Aristóteles, también llamado principio del tercero excluido o en latín principium tertium exclusum, declara que todo tiene que ser o no ser, pues no existe una tercera posibilidad. En el campo del derecho algunos juristas, consideran que se aplica cuando se establece que de dos normas contradictorias, una necesariamente tiene que ser válida y que la conducta jurídicamente regulada solo puede hallarse prohibida o permitida, es decir que si dos normas se oponen contradictoriamente, no pueden ambas carecer de validez; alguna debe ser válida.

Por parte de quien escribe, se considera que este principio también se manifiesta, en los juicios penales, donde se someten a conocimiento del juez dos tesis contradictorias, una que presume la inocencia y la otra la culpabilidad del sindicado, debiendo el juez determinar en sentencia, necesariamente, la invalidez de una de las dos tesis, para determinar la validez de la otra, es decir la inocencia o no del sindicado, excluyendo cualquier otra posibilidad.

Otra aplicación de este principio se da cuando se apela a la doctrina legal, al tratar de demostrar que en determinado caso particular que se discute, se aplicó para emitir sentencia, un criterio distinto a los aplicados en casos similares. En Guatemala el Decreto 107 Código Procesal Civil y Mercantil en la parte conducente del Artículo 627 preceptúa "(...) Si se alegare infracción de doctrina legal, deben citarse, por lo menos,

cinco fallos uniformes del Tribunal de Casación que enuncien un mismo criterio, en casos similares, y no interrumpidos por otro en contrario”. De acuerdo a lo expuesto, de determinar el tribunal, que en la resolución recurrida, para resolver se utilizó un criterio contrario a los contenidos en los cinco fallos que indica la referida ley, para resolver casos similares, los cuales se consideran validos, el tribunal de casación deberá considerar sin validez la resolución recurrida, excluyendo cualquier otra posibilidad.

3.4.1.4 Razón suficiente

Formulado por Godofredo Leibniz, quien afirma que “la veracidad de todo juicio ha de ser suficientemente argumentada”²⁰; para considerar que una proposición es completamente cierta ha de ser demostrada, es decir que han de conocerse suficientes fundamentos en virtud de los cuales dicha proposición tiene que ser verdadera.

De acuerdo a lo expuesto, Luís César López Permouth en su obra *Presentación Prospectiva de la Lógica Jurídica*, considera que: “En el campo del Derecho, este principio establece que toda norma jurídica, para ver valida, necesita de un fundamento suficiente, puesto que todo objeto del conocimiento jurídico, posee una razón suficiente; así, en el caso de las normas jurídicas, se demuestra su razón suficiente de manera directa recurriendo a las normas de jerarquía superior o bien al conjunto o sistema legal que ha fundamentado la promulgación de tales normas.”²¹. En ese orden de ideas por parte de quien escribe se considera, que un ejemplo de ello lo constituye, el Código

²⁰ Citado por López Permouth, Luis Cesar, **Presentación prospectiva de la lógica jurídica**, pagina 43

²¹ **Ibíd**, página 44

Tributario ya que de la lectura de su parte considerativa, se verifica que el motivo de su creación es para cumplir determinados preceptos contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

3.5 Uso e importancia de la filosofía en el derecho

En el presente trabajo se considera imprescindible, dedicarle unas líneas a la filosofía, ya que para el hombre, constituye el contexto necesario para comprender, las leyes naturales que rigen el lugar en el que habita y el significado de su existencia; así mismo, la necesidad de vivir en sociedad y la creación de leyes, tal y como, lo considero alguna vez, el griego Aristóteles al referir que, “El hombre es un animal social “zoon politikon” que desarrolla sus fines en el seno de la comunidad”²², considerando necesario para ello que debía existir un conjunto de leyes para diferenciar lo prohibido y lo permitido.

En ese orden de ideas se considera que, para comprender de mejor forma, la estructura social y de justicia actual, es necesario saber que, todo lo que actualmente nos rige, no ha surgido de manera espontánea, por el contrario, debe su origen a un largo proceso histórico de evolución del pensamiento, del que han sido participes, pensadores de distintas épocas y de distintos lugares.

La palabra filosofía deriva su significado de las palabras griegas “philo” y “sophia” que significan “amor” a la “sabiduría”; sin embargo, este significado a través de la historia no

²²Wikipedia, “Aristóteles”, <http://es.wikipedia.org/wiki/Aristoteles>, (18 de junio de 2,011).

dura algún tiempo, pues pronto otros pensadores la considerarían como la sabiduría misma. Actualmente es considerada como el saber, pero no solo como un simple criterio, sino que, el saber fundado en el pensamiento racional metódicamente aplicado al discernimiento de determinado tema.

Dentro del campo del derecho tiene fundamental importancia, en virtud que el hombre ha creado leyes, el deber ser, gracias a que ha encontrado respuestas a problemas fundamentales tales como: la moral, lo bueno y lo malo, lo justo e injusto, entre otros. Así mismo, porque la justicia actualmente, se determina por la capacidad que tiene el hombre de pensar correctamente, es decir por la capacidad que tiene de analizar y detectar la verdad, a su capacidad de interpretar y aplicar correctamente las leyes, lo cual realiza en buena parte, por medio del método de la filosofía, la lógica.

Todo este saber, como se menciona, se debe al aporte de distintos pensadores, quienes a través de la historia se han preocupado por dilucidar problemas filosóficos en distintas épocas. En sus inicios, incidieron pensadores de distintas civilizaciones; tales como, la China e Hindú, sin embargo, fueron los más notables los antiguos griegos, Sócrates, Platón, Aristóteles, Tales, Anaxímedes, Pitágoras, Heráclito entre otros, quienes con sus filosofías propiciaron un cambio radical en la forma de pensar de los hombres de su época, al proponer otras formas distintas a las conocidas, para encontrar la verdad.

Sócrates es precursor de Platón y de Aristóteles, fue un filósofo revolucionario que tomó una nueva postura frente al Estado Ateniense y la religión establecida. Fue acusado en

el 399 antes de Cristo, de despreciar a los dioses y corromper la moral de la juventud, alejándola de los principios de la democracia. Si bien es cierto Sócrates no escribió obra alguna, sus seguidores y amigos se inspiraron en él para continuar con su ideal de amor a la verdad y a la justicia. Dentro de sus aportes más importantes está el descubrimiento del concepto, pues lo aplica a cuestiones morales, para dilucidar por medio del entendimiento lo que es la justicia, la valentía, la moderación el amor, etc. Sócrates, también es famoso, pues se le atribuye el método mayéutica, que consiste en interrogar a una persona para hacerla llegar al conocimiento no conceptualizado. La mayéutica se basa en la dialéctica, la cual supone la idea, de que la verdad está oculta en la mente de cada ser humano, con lo cual se propone un primer método para encontrar las formas lógicas del pensamiento y a través de ellas la verdad.

Platón es el fundador del idealismo metafísico, para el efecto propone que los auténticos valores y la verdadera realidad, no son las cosas que encontramos en la experiencia sensible, sino que son entidades accesibles solo al entendimiento inmutable y universal al que llamó ideas fuera de la mente. Uno de los aportes más importantes que hizo Platón al pensamiento jurídico-político, fue su concepto de Justicia el cual se conseguiría a partir de la armonía entre clases sociales y para los individuos, en las partes del alma de cada uno, dentro de un Estado gobernando por la razón y la sabiduría. De la misma forma su método para desentrañar la verdad, la dialéctica, el cual sería sistematizado posteriormente por Aristóteles.

Si bien es cierto, que con los antiguos griegos se inició una época de evolución del pensamiento humano, en la historia de la humanidad, han existido épocas de retroceso

y estancamiento, tal y como, la constituyo la llamada Edad Media, donde prevalecieron los Tribunales de la Santa Inquisición, que en Europa condenaron a muerte muchas personas, bajo la convicción filosófica del deber juzgar y castigar por mandato divino, sin dar la oportunidad a los juzgados de defenderse.

En la actualidad; no obstante, que el hombre cuenta con un pensamiento, más evolucionado y por lo tanto, ha podido crear leyes relativamente justas; es normal que puedan surgir otros problemas, como: el del deber hacer conforme a la ley o conforme a la moral. Este problema no es nuevo, pues ya fue considerado por el filósofo alemán Immanuel Kant, en su obra del año 1,781 "*Crítica de la Razón Pura*" al referir que la voluntad se presenta a la razón en forma de un imperativo, al que clasifico en: imperativos hipotéticos e imperativos categóricos, el primero que es un mandamiento que esta sujeto a una condición de querer y el segundo que es un mandamiento que no esta sujeto a condición, por lo que como dice Kant, impera, incondicionalmente, absolutamente, no relativamente sino que de un modo total.

De dichos imperativos se deriva que la moral y la legalidad no son lo mismo, pues Kant consideraba que para que un acto sea moral, no es suficiente que sea legal, sino que es menester que algo acontezca, no en la acción misma y su concordancia con la ley, sino que, en el instante que antecede a la acción, en el ánimo o voluntad del que ejecuta, es decir que quien ejecuta el acto, lo hace porque considera que es el acto moral debido, independientemente de su temor al castigo, lo cual se traduce en imperativo categórico por ser incondicional y absoluto; y no relativo sujeto a condición.

La moral como elemento fundamental de todo ordenamiento jurídico, ha sido objeto de análisis no solo del filósofo alemán Immanuel Kant, sino que de distintos pensadores; tal es el caso, de los pensadores materialistas, quienes consideran a la moral como un efecto de las relaciones económicas de producción, por lo que todos los actos y costumbres humanas deben ser estimados y apreciados tomando en consideración esas bases reales. En ese orden de ideas las leyes se ven influenciadas por la moral de la clase dominante, es decir por la conducta que dicha clase considere como correcta.

No obstante, que se podría continuar exponiendo problemas aplicables a la filosofía, en virtud de tener ésta un sin fin de formas de aplicación en el derecho, para finalizar el tema se considera imprescindible, hacer énfasis en la utilidad que tiene para interpretar las leyes, ya que permite determinar la validez de determinada norma, derivada de un fundamento suficiente, tal y como, se considera en la Ley del Organismo Judicial al preceptuar que para desentrañar el verdadero sentido de la ley es permitido considerar, su espíritu, la historia fidedigna de su institución y las disposiciones de otras leyes sobre casos análogos, en otras términos, es permitido desentrañar su elemento filosófico.

Quien escribe, considera que con los elementos expuestos el lector ha podido verificar la importancia de interpretar correctamente las leyes y de la importancia que tiene el conocer los distintos métodos para hacerlo; por lo que en el siguiente capítulo, se analiza e interpreta el Código Tributario, con el objeto de determinar la existencia de antinomias o lagunas legales.

CAPÍTULO IV

4. Antinomias y lagunas legales del Código Tributario

En el presente capítulo se analizarán las antinomias y lagunas legales, que a criterio del postulante, contiene el Código Tributario; en virtud de considerarse de relevancia para la correcta relación jurídico-tributaria, los problemas que puedan originar, en perjuicio de los intereses del Estado y de los contribuyentes.

Los problemas que se exponen en el presente capítulo, son los determinados por quien escribe de acuerdo a su experiencia, investigación y a su análisis jurídico, sin perjuicio de que existan otros de mayor o menor importancia, no contemplados.

Para una mejor comprensión del alcance que se pretende, se considera necesario explicar, lo que debe entenderse por antinomias; para el efecto Manuel Osorio refiere lo siguiente:

“Del lat. antinomia, a su vez, del griego anti (contra) y nómos (ley). La contradicción aparente o real entre dos leyes o entre dos pasajes de una misma ley (Dic. Der. Usual)”²³, por lo que, en el presente trabajo se analizarán, todas aquellas contradicciones o desacuerdos que contiene el Código Tributario, con él mismo y con otras leyes o normativas de distinta jerarquía.

²³ Ossorio, **Ob. Cit**; página 88.

Por lagunas o vacíos legales, se entenderán las deficiencias que contiene el Código Tributario, al no regular determinada situación que surge en la práctica; no obstante, debe ser resuelta, para continuar un trámite o proceso determinado.

Cabe indicar que, en materia contencioso administrativa, según lo refiere Manuel Osorio, está prohibido a los jueces, so pena de incurrir en responsabilidad, dejar de resolver alegando el silencio o la omisión legislativa, dificultad que han de salvar, mediante la aplicación analógica de otras leyes, de los principios generales del Derecho o la simple equidad; sin embargo, a criterio de quien escribe, esta posible solución podría vulnerar en determinado momento el derecho de defensa e igualdad de los contribuyentes, por aplicar soluciones distintas a situaciones equivalentes, siendo imprescindible; entonces, una reforma a la ley.

Al respecto cabe indicar que, en las últimas reformas efectuadas al Código Tributario, se verifica que, por parte del órgano legislativo, existe conciencia respecto a que una de las principales causas, que originan la evasión y elusión tributarias, la constituye, la debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitan a la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo; tal y como se verifica, de la lectura del primer considerando del Decreto Número 20-2006 denominado Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

4.1 Análisis de los artículos del Código Tributario, que se consideran originan antinomias o contienen lagunas legales.

A través de un estudio técnico jurídico se determinarán los artículos del Código Tributario, que a criterio del postulante originan antinomia, con otros artículos del mismo Código o de otras leyes; de la misma forma, los artículos que se consideran contienen lagunas legales.

4.1.1 Artículo 47 y 76 del Código Tributario, referentes a la prescripción.

La prescripción; tal y como, se concibe en el Código Tributario, constituye un lapso de tiempo en el que la Superintendencia de Administración Tributaria, puede y debe ejercer su derecho de realizar revisiones, determinar obligaciones tributarias y exigir su cobro, que de no ejercitarse en el plazo legal establecido, faculta al contribuyente para que solicite la extinción de la obligación tributaria de que se trate, por medio del planteamiento de una acción o excepción de prescripción.

En ese orden de ideas la importancia de determinar, si existen antinomias o lagunas legales en los artículos que se analizarán, radica en que la prescripción dentro del contexto procesal tributario, constituye una herramienta importante, que puede ser utilizada por los contribuyentes, como medio de defensa dentro de un proceso administrativo tributario o judicial, por lo que resulta imperante para el efecto,

determinar con certeza el plazo exacto que la ley establece para el cómputo de la prescripción.

De la lectura del Código Tributario, se verifica que existen dos artículos que regulan este tema y que se consideran originan antinomia, lo que no da certeza jurídica a los sujetos de la relación jurídico-tributaria, tal y como se expone y analiza a continuación. El Artículo 47 del Código Tributario desarrolla el tema de la prescripción de la siguiente forma:

“Plazos. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.”, así mismo, el Artículo 76 del Código Tributario contempla que: **“Prescripción.** Las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción respectivamente”.

De la lectura de los citados artículos se colige que, el Código Tributario contempla dos plazos para computar el tiempo de prescripción, derivado de situaciones aparentemente distintas; no obstante, que ambas se refieren principalmente a las infracciones. El

problema que se advierte al desarrollar en la práctica los citados artículos, es el siguiente: El Artículo 76 del Código Tributario, contempla el plazo de cinco (5) años, para establecer y sancionar las infracciones; sin embargo, dicho Artículo no refiere nada respecto al plazo para el cobro de las multas que se originan al sancionarse las infracciones, cuyo cumplimiento debe exigir la Superintendencia de Administración Tributaria.

Ante dicho vacío legal se puede recurrir al supuesto que establece Artículo 47 del Código Tributario que en su parte conducente preceptúa “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años”, el que, resulta contradictorio con lo que establece el Artículo 76, ya que éste refiere cinco (5) años para el cómputo de la prescripción.

La Superintendencia de Administración Tributaria, al amparo de lo que establece el Artículo 98 numeral 12 que en su parte conducente preceptúa: “Atribuciones de la Administración Tributaria. (...) Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal”, para un caso similar ha proferido el siguiente criterio:

“7.5 La contribuyente interpuso excepción de prescripción, señalando que al haber transcurrido más de 4 años, prescribió el derecho de la Administración Tributaria para imponer multas. Base legal: Artículo 47 del Código Tributario, según el cual, a partir del 16 de agosto de 1996 (debido a la reforma contenida en el Decreto 58-96 del Congreso de la República), el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones tributarias, liquidar intereses, multas y exigir su cumplimiento y pago es de 4 años (que era de 5 años antes de la reforma).

Criterio: Al considerar que las multas impuestas, no prescriben en el plazo de 4 años, ya que el artículo 76 del Código Tributario, Decreto 6-91 sin reformas, específicamente se refiere al plazo en que la Administración Tributaria puede sancionar las infracciones tributarias, por lo que en este caso no es aplicable el artículo 47 del Código Tributario, reformado por el Decreto 58-96 del Congreso de la República, que se refiere a la prescripción en general y al plazo que la Administración Tributaria tiene para liquidar y exigir el pago de las multas impuestas, lo cual es distinto; por lo que debe prevalecer la norma específica que se refiere al plazo para imponer sanciones y no la referente al plazo para cobrarlas, de conformidad con el artículo 13 de la Ley del Organismo Judicial, el cual estipula que las disposiciones especiales de las leyes, prevalecen sobre las disposiciones generales. Por lo anterior el Directorio declaró sin lugar la excepción planteada”²⁴.

²⁴ Portal SAT, “CriteSAT”, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/>, (18 de junio de 2,011)

En el criterio expuesto se verifica, el problema que tienen los contribuyentes y la Superintendencia de Administración Tributaria, en virtud que el Código Tributario es discordante en su articulado, debiendo el ente recaudador emitir criterio, para viabilizar los procesos.

De lo transcrito se advierte que, el origen del problema, lo constituyen las constantes reformas al Código Tributario, ya que en éstas no se considera el contexto del mismo, pues tal y como se verifica en el criterio vertido por la Superintendencia de Administración Tributaria, antes de la reforma del Decreto Número 58-96, el plazo contemplado en el Artículo 47 del Código Tributario, era congruente con el plazo que establece el Artículo 72 del mismo cuerpo legal, el cual era de cinco años.

No obstante, que con el criterio expuesto por el ente recaudador, se propone una aparente solución, en la práctica quedaría sin solución lo siguiente: Si bien es cierto el Artículo 72 del Código Tributario, contempla el plazo para imponer sanciones y no lo referente al plazo para cobrarlas, también es cierto que éstas deben cobrarse, por lo que tendría que atenderse entonces; lo que establece el Artículo 47 del Código Tributario y sus reformas, siendo el criterio del postulante, en caso que la SAT pretendiera su cobro, procedente interponer acción o excepción de prescripción.

Quien escribe de acuerdo a la investigación realizada, estableció el criterio de aplicación vigente para dichos artículos, de acuerdo a la interpretación que de ellos ha hecho la Superintendencia de Administración Tributaria, con base las últimas reformas al Código

Tributario, de la siguiente forma: bajo el entendido que toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias, constituye infracción, en la práctica los contribuyentes pueden incurrir en dos tipos de infracciones desde el punto de vista de su sanción; las primeras que son sancionadas pecuniariamente y las otras que son sancionadas de forma no pecuniaria.

Las primeras encuadrarían el tiempo de su prescripción en el supuesto que establece el Artículo 47, en virtud de ser imprescindible para el ente recaudador que cuente con fundamento legal, para cobrar el impuesto, intereses y multas a los contribuyentes.

Las infracciones que son sancionadas de forma no pecuniaria, como la de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, que contempla el Artículo 86 del Código Tributario, al incurrir en las infracciones que se detallan en el Artículo 85 del referido Código, se podría encuadrar el cómputo del plazo de su prescripción, en el supuesto que establece el Artículo 76 del referido código, donde sería irrelevante que no se contemple nada referente al cumplimiento y pago de multas; sin embargo, el postulante mantiene el criterio de que se debe normar en un solo Artículo de forma clara y con un solo plazo, lo referente a la prescripción, con el objeto de que exista certeza jurídica para ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria.

4.1.2 Artículo 53 del Código Tributario, referente a la acción o excepción de prescripción.

Por normar el Artículo 53 del Código Tributario, lo referente a la acción o excepción de prescripción, se considera necesario anotar que acción es: “derecho que se tiene a pedir alguna cosa en juicio, y modo legal de ejercitar el mismo derecho (...)”²⁵ y que excepción es “(...) En sentido restringido constituye la oposición que, sin negar el fundamento de la demanda, trata de impedir la prosecución del juicio paralizándolo momentáneamente o extinguiéndolo definitivamente, según se trate de excepción dilatoria o perentoria”²⁶.

En ese orden de ideas, la prescripción al no ser una excepción que dilate el proceso, sino que, su planteamiento pretende la extinción de la obligación tributaria; tal y como, lo contempla el Artículo 75 del Código Tributario “Las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por los motivos siguientes: (...) 3. Prescripción”, es correcto considerarla dentro del contexto tributario como, una acción o excepción perentoria.

El Artículo 53 del Código Tributario en congruencia con el Artículo 47 y 76 del mismo, desarrolla el tema de la acción o excepción de prescripción de la siguiente forma: “Acción o excepción de prescripción. La prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y

²⁵ Ossorio, **Ob. Cit**; página 34

²⁶ **Ibíd**, página 388

plazos que establece este Código. La resolución debe ser aprobada por la autoridad correspondiente de la Superintendencia de la Administración Tributaria o quien desarrollo sus funciones conforme la ley”.

De la lectura del Artículo citado se colige que, cuando un contribuyente requiera invocar en su auxilio la prescripción, podrá hacerlo interponiéndola como acción o como excepción ante la Superintendencia de Administración Tributaria; sin embargo, al revisar el texto del Código Tributario se verifica que, no se contempla ningún procedimiento referente a la forma y plazos, para interponer y resolver determinada acción o excepción de prescripción planteada, por lo menos en la fase administrativa.

De acuerdo a lo expuesto, en la práctica los contribuyentes pueden tener dificultad para determinar en qué momento procesal pueden utilizar la prescripción, así como, el procedimiento para poder plantearla, en virtud que el Código Tributario es deficiente, de la misma forma la Superintendencia de Administración Tributaria, no cuenta con el procedimiento legal para resolver en la forma y plazos que supuestamente establece el Código Tributario.

Ante tal insuficiencia, al tenor de lo que establece el Artículo 185 del mismo cuerpo legal, que se refiere a la supletoriedad y a la lógica de interpretación contenida en los Artículos 4 y 5 de dicho código, los contribuyentes podrían recurrir al Código Procesal Civil y Mercantil y Ley del Organismo Judicial a efecto de establecer un procedimiento alternativo, aplicable.

El Código Procesal Civil y Mercantil en su Artículo 120, refiere que el trámite de las excepciones será el mismo de los incidentes, el cual se expone en el Artículo 135 al 140 del Decreto Número 2-89 Ley del Organismo Judicial; sin embargo al comparar el proceso que ahí se describe, con el proceso administrativo que desarrolla el Código Tributario, se verifica que el proceso descrito en la Ley del Organismo Judicial, es eminentemente judicial, por lo que no es posible su aplicación supletoria, para cubrir deficiencias del Código Tributario en fase administrativa.

En virtud de que no existe un procedimiento plenamente establecido en el Código Tributario para el trámite de las excepciones por prescripción en la fase administrativa, a criterio del postulante, se considera procedente el planteamiento de excepción de prescripción en la evacuación de audiencia que refiere el Artículo 146 del Código Tributario, misma que deberá ser resuelta conforme la forma y plazo que establece el artículo 149 del mismo cuerpo legal, junto con las demás peticiones, al tenor de lo preceptuado en la literal d) del numeral 2 del Artículo 55 y lo preceptuado en el Artículo 177, ambos artículos del Código Tributario.

Por parte de quien escribe se considera sustento legal, para fundamentar el planteamiento de excepción por prescripción, el Artículo 55 en virtud que en el mismo, se indica que al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria a solicitud de la Superintendencia de Administración Tributaria, le corresponde declarar la incobrabilidad de determinada obligación tributaria, de lo cual se deduce que a la Administración Tributaria, le corresponde entonces, resolver respecto a que si, el plazo

para ejercer el derecho de la misma, para exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias prescribió dentro de determinado proceso.

De acuerdo a lo expuesto, cabe indicar que la oportunidad procesal de la Superintendencia de Administración Tributaria, para resolver según el Código Tributario, se da cuando emite resolución derivado de la audiencia que establece el Artículo 146 del Código Tributario. De la misma forma procederá dicho planteamiento, cuando a la Superintendencia de Administración Tributaria le corresponda resolver alguna petición realizada por el contribuyente, derivado de un proceso que no sea originado de la acción fiscalizadora.

De acuerdo a lo que establece el Artículo 177 del Código Tributario, también sería procedente el planteamiento de excepción por prescripción al interponer recurso de revocatoria, pues dicho Artículo preceptúa que se admitirán en cualquier estado del proceso las excepciones de pago, transacción, finiquito, prescripción, caducidad y las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruya la eficacia del título.

No obstante, las posibles soluciones propuestas por quien escribe, para el planteamiento de acción o excepción de prescripción en fase administrativa, se considera necesario que se enmiende la laguna legal existente y se regule dentro del Código Tributario lo referente al trámite, forma y plazos, para el planteamiento de excepciones en general.

4.1.3 Artículo 93 del Código Tributario, referente a resistencia a la acción fiscalizadora y su sanción.

En el Artículo 93 del Código Tributario, se regula lo referente a la resistencia a la acción fiscalizadora, para el efecto se exponen todos aquellos supuestos que pueden originar dicha infracción. De la misma forma se regula lo referente a la sanción por este tipo de infracciones de la manera siguiente: “Sanción: Multa equivalente al uno por ciento (1 %) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará. (...)”.

Al analizar lo transcrito referente a la sanción por resistencia de acción fiscalizadora, se determinan dos problemas a saber: el primero, derivado de que en el Código Tributario, si bien es cierto, se indica que el cálculo de la multa, se determina en función del último período mensual, trimestral o anual declarado, en el régimen del impuesto a fiscalizar, el legislador no fue claro al establecer, que período se debe entender como último, en virtud que no considero que, previo a dar a conocer al contribuyente la infracción y su sanción por medio de audiencia, en el tiempo suceden otras situaciones que podrían variar la selección de una declaración u otra.

Para comprender de mejor forma lo expuesto, se aclara que las infracciones desde su nacimiento hasta el momento en que se se dan a conocer al contribuyente, según lo que se infiere de la lectura del Código Tributario, tienen tres momentos importantes:

- a) cuando el contribuyente realiza la acción u omisión que se considera infracción.
- b) cuando es establecida la infracción por la Administración Tributaria y
- c) cuando la Superintendencia de Administración Tributaria la da a conocer con su sanción al contribuyente por medio de audiencia.

En ese orden de ideas, el problema que se advierte es que, entre cada una de las situaciones expuestas, puede existir diferencia de tiempo considerable, lo que origina más opciones de declaraciones que se pueden considerar de base para establecer el valor de la multa; en consecuencia el valor base de una y otra puede variar desproporcionadamente, dependiendo cual se escoja, con lo cual se puede afectar los intereses del contribuyente al utilizar la Superintendencia de Administración Tributaria, para determinar la sanción, una declaración del impuesto fiscalizado de acuerdo a su criterio o conveniencia.

De acuerdo a lo expuesto, el postulante considera necesario que debe indicarse claramente en el Artículo analizado, qué momento de la infracción, se debe tomar de referencia para determinar la declaración que se utilizará de base para determinar la multa, es decir que se indique claramente, si es la última declaración al momento de realizar el contribuyente la acción u omisión, si es la última al momento de establecer

la infracción la Superintendencia de Administración Tributaria o bien la última, previo a la fecha de notificación audiencia con que se da a conocer la sanción al contribuyente.

El otro problema que se advierte es que dicho Artículo solo se contempla sanción, bajo el supuesto de que el contribuyente reporte ingresos brutos en determinada declaración; sin embargo, podría suceder que éste declare sin movimiento o no declare, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria, no tendría base para determinar la multa. A criterio del postulante se debe subsanar esta deficiencia, indicando qué sanción aplica en estos casos.

4.1.4 Artículo 86 del Código Tributario, referente a infracciones sancionadas con el cierre temporal de negocios.

En el Artículo 85 del Código Tributario se exponen, las infracciones que originan sanción de cierre temporal de negocios, dentro de las que figuran: realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto. No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de debito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecido en las mismas, entre otras.

Por su parte en el Artículo 86 se desarrolla el procedimiento a seguir, para aplicar la sanción de cierre temporal en el caso de verificarse alguna de las infracciones que se exponen en el Artículo 85 del referido código.

De la lectura del referido Artículo se verifican las siguientes deficiencias: El Artículo 86 del Código Tributario preceptúa en su parte conducente: “(...) Sanción: el cierre temporal se aplicara por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. (...)”; sin embargo, no se contemplan que criterio debe considerar el juzgador para determinar en qué casos aplica el mínimo o máximo de la sanción, lo cual en determinado momento podría vulnerar el principio de justicia y equidad tributaria, que debe prevalecer en este tipo de procesos, en virtud de aplicarse sanciones distintas a situaciones equivalentes. De la misma forma establece el citado Artículo en su parte conducente que:

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

1. Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la República como de utilidad pública o que desarrollen un servicio público.

2. Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante.
3. Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales.”.

No obstante, también se verifica, que si bien es cierto, se da la opción a juzgador de reemplazar la sanción de cierre temporal, por una multa del diez por ciento de los ingresos brutos, no se contempla el caso en que los contribuyentes, no hayan declarado ingresos brutos en el periodo correspondiente, lo cual imposibilitaría al juzgador para aplicar sanción a los contribuyentes infractores.

4.1.5 Análisis de los Artículos 154, 155, 156, 158 y 159 del Código Tributario, referentes a los recursos administrativos.

Según el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, vigente a partir del 13 de febrero de 1,998, la Superintendencia de Administración Tributaria, fue creada con el objeto de ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administra y recaudan las municipalidades. Así mismo, para

sancionar a los sujetos pasivos tributarios, asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, entre otras funciones.

De la misma forma, establece que la Superintendencia de Administración Tributaria deberá asumir de forma gradual las funciones, atribuciones y competencias asignadas a la Dirección de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas a partir de su vigencia, siendo importante indicar que dichas instituciones se encontraban bajo el mando del Ministerio de Finanzas Públicas, el cual en la actualidad, ya no tienen competencia tributaria.

No obstante lo expuesto, de la lectura de los Artículos 154, 155, 156, 158 y 159 del Código Tributario, se verifica que aún se menciona al Ministerio de Finanzas Públicas, como órgano con competencia administrativa tributaria para, resolver los recursos de reposición, revocatoria y ocurso, siendo lo correcto que se indique: Intendente, Superintendente y Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, según sea el caso, considerando lo que establece el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en lo que respecta a la competencia y funciones que actualmente tiene la Superintendencia de Administración Tributaria, así mismo, lo establecido en el Artículo 45 que preceptúa:

”Los recursos administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT en materia tributaria, son los que

establece el Código Tributario y las leyes aduaneras. Los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones de la SAT en materia no tributaria o aduanera son los establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo.

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

De la misma forma el Artículo 47 del Acuerdo Número 2-98 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno de la SAT establece que:

“(…) En contra de las resoluciones originarias del Directorio procede el recurso de reposición, el cual será resuelto por el mismo Directorio. En contra de las resoluciones originarias del Superintendente, procede el recurso de revocatoria, el cual será resuelto por el Directorio. En contra de las resoluciones originarias de los Intendentes, procede el recurso de revocatoria, el cual será resuelto por el Superintendente.

(…) Los recursos administrativos que se interpongan en contra de las resoluciones que no sean en materia tributaria o aduanera, serán los establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo, y se resolverán conforme dicha ley.”

El problema que se advierte, es que los contribuyentes no tienen certeza del órgano a recurrir en caso pretendan plantear recurso de revocatoria, reposición o de ocurso, basándose en lo que preceptúa el Código Tributario, ya que éste debe normar todo lo relacionado a dicha materia; en congruencia con lo contenido en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y Acuerdo Número 2-98 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno de la SAT.

CONCLUSIONES

1. Las constantes reformas al Código Tributario, motivadas principalmente por prácticas de evasión de los contribuyentes e intereses de gobierno; así como, la falta de técnica legislativa al realizarlas, originan lagunas legales y antinomias.
2. Debido a que el Código Tributario y otras leyes tributarias presentan deficiencias, los profesionales de las ciencias jurídicas, que trabajen para la SAT o que presten sus servicios a contribuyentes, deben aplicar las técnicas de interpretación permitidas por la ley, así como, el razonamiento lógico-jurídico, para desentrañar su verdadero sentido.
3. La debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitan a la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo, ha sido una de las principales causas de prácticas de evasión y elusión tributarias.
4. Las lagunas legales, verificadas imposibilitan en ciertos casos la aplicación de sanciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y a los contribuyentes les perjudica el correcto ejercicio de su derecho de defensa y debido proceso.

5. Las antinomias verificadas que se dan entre los artículos del mismo Código Tributario y con otras leyes de igual jerarquía, afectan la certeza del marco jurídico impositivo.

RECOMENDACIONES

1. El Congreso de la República de Guatemala, cuando realice reformas a las leyes tributarias, deberá considerar el contexto de las mismas; con el propósito de evitar ambigüedades o deficiencias, que vulneren los derechos de los contribuyentes o afecten de forma negativa, las funciones del ente recaudador.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria, deberá verificar la armonía y unidad de leyes en materia tributaria; así como, de procedimientos y otras disposiciones que son aplicables, para que exista equidad y certeza del marco jurídico impositivo; para proponer las reformas correspondientes ante el Organismo Ejecutivo y que éste las presente al Congreso de la República de Guatemala.
3. El Congreso de la República de Guatemala, debe reformar los Artículos 47, 76, 53, 93, 154, 155, 156, 158 y 159 del Código Tributario, considerando que para ello es necesario la emisión de una ley; con el objeto de corregir algunas de las deficiencias que presenta dicho cuerpo legal y que afectan sus funciones como ente recaudador; así como los derechos de los contribuyentes.
4. Los profesionales de las ciencias jurídicas que se involucren en procesos administrativos o judiciales tributarios, están obligados a fortalecer sus conocimientos de lógica-jurídica; con el objeto, de que sus patrocinados o representados, se les resuelva de la forma más justa y equitativa posible.

BIBLIOGRAFÍA

BOBBIO, Norberto. ***Teoría general del derecho***. Madrid, España; Ed. Debate, 1991.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, ***Modelo de Código Tributario***, Panamá, Panamá, 2ª Ed; Ed. Secretaría Ejecutiva del CIAT, 200 ejemplares, 1999.

CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. ***Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal***. Guatemala, Guatemala; Ed. Litografía Orión, 2006.

CUSTODIO, Sergio. ***Introducción a la lógica***. Guatemala, Guatemala, 2ª Ed; 2ª reimpresión, Edit. Óscar de León Palacios, segunda

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. ***Lógica del raciocinio jurídico***. México, Distrito Federal; Fondo de cultura económica, 1964.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. ***Derecho financiero***. Buenos Aires, Argentina, 2t.; 4ª. Ed. reimpresión; Edit. Depalma, 1990.

GRANADOS, Tuncho. ***Código Tributario y otras disposiciones conexas***. 3ra edición, Guatemala, Ediciones Fiscales S.A. 2005.

LOPEZ PERMOUTH, Luis César. ***Presentación prospectiva de la lógica jurídica***. Guatemala, Guatemala, Editorial Estudiantil Fenix, 2004.

MORGAN SANABRIA, Rolando. ***El conocimiento cotidiano y el conocimiento científico.*** Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, 2004.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. ***Fundamentos tributarios.*** 3ra edición, Guatemala, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2009.

OCEANO, Grupo Editorial, S.A. ***Océano uno color diccionario enciclopédico.*** Barcelona, España, Ed. MM Océano grupo editorial S.A., 2000.

OSSORIO, Manuel. ***Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.*** Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L , 2004.

Real Academia Española, ***Diccionario de la lengua española,*** Madrid España: Ed. Espasa Calpe, S.A, 1998.

Universidad de San Carlos de Guatemala, ***Instructivo para la elaboración y presentación de tesis, Guatemala,*** Guatemala, Ed. Universitaria, 78 páginas.

VILLEGAS, Héctor B. ***Curso de finanzas,*** derecho financiero y tributario, tomo I, 3ª ed,; Buenos Aires. Argentina; Ed. de Palma, 1982.

Legislación:

Constitución Política de la República. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Tributario y sus reformas. Congreso de la República, Decreto número 6-91, 1991.

Código Procesal Civil y Mercantil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley 107, 1964.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Congreso de la República, Decreto número 1-98, 1998.

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la Republica, Decreto número 2-89, 1989.

Reglamento Interno de la SAT. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo número 2-98, 1998.