

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**

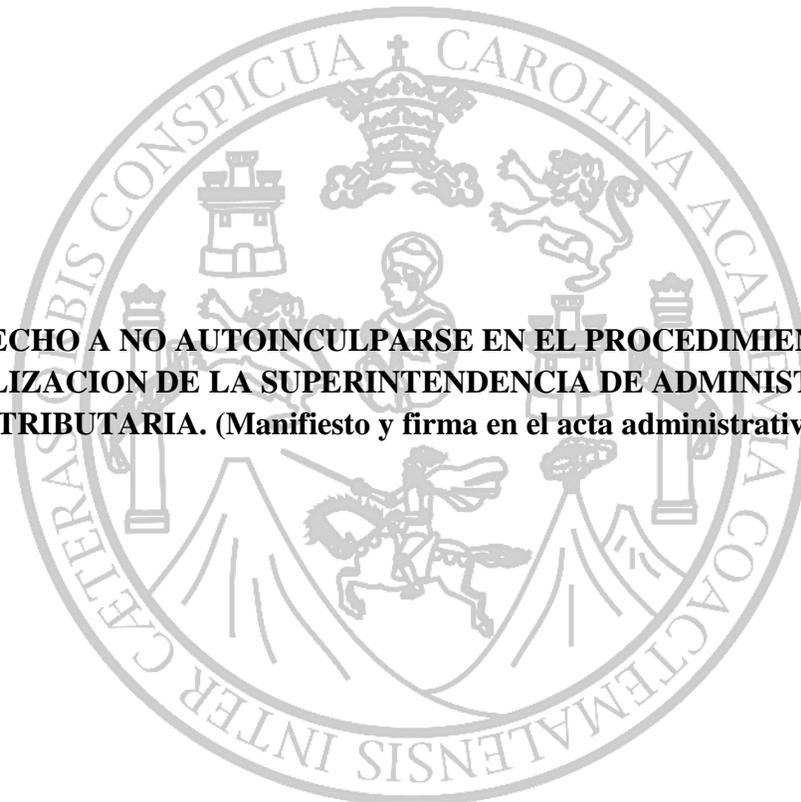
**DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL PROCEDIMIENTO DE  
FISCALIZACION DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION  
TRIBUTARIA. (Manifiesto y firma en el acta administrativa).**

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR  
JUAN MANUEL SAY AVILA**

**QUETZALTENANGO, JUNIO 2,018**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**

**DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL PROCEDIMIENTO DE  
FISCALIZACION DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION  
TRIBUTARIA. (Manifiesto y firma en el acta administrativa).**



**TESIS  
PRESENTADO POR:**

**CPA. JUAN MANUEL SAY AVILA**

**PREVIO A CONFERIRLE EL TITULO DE:  
MAESTRO EN CIENCIAS EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**

**QUETZALTENANGO, JUNIO 2,018**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADOS**

**AUTORIDADES**

Rector Magnifico

Dr. Carlos Alvarado Cerezo

Secretario General

Dr. Carlos Enrique Camey Rodas

**CONSEJO DIRECTIVO**

Directora General CUNOC

M Sc. María del Rosario Paz Cabrera

Secretaria Administrativa

M Sc. Silvia del Carmen Recinos Cifuentes

**REPRESENTANTE DE CATEDRATICOS**

M Sc. Héctor Obdulio Alvarado Quiroa

M Sc. Freddy Rodríguez

**REPRESENTANTES DE LOS EGRESADOS DEL CUNOC**

Licda. Tatiana Cabrera

**REPRESENTANTES DE ESTUDIANTES**

Br. Luis Ángel Estrada García

Br. Julia Hernández

**DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS**

M Sc. Percy Ivan Aguilar Argueta

## **TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

**Presidente:** M Sc. Percy Ivan Aguilar Argueta

**Secretario:** M Sc. Edgar Benito Rivera García

**Coordinador:** M Sc. Jorge Francisco Santisteban

**Experto:** M Sc. José Edgar Roberto Sánchez Romero

**Asesor de Tesis:** Dr. Bayron Inés de León de León.

## **PROFESIONALES QUE APADRINAN**

M Sc. José Edgar Roberto Sánchez Romero

Lic. Carlos Rene Villagrán Sajquim

**Nota:** únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la presente tesis (artículo 31 de Reglamento de Exámenes Técnicos y Profesionales del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala).



**USAC**  
TRICENTENARIA  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
**Centro Universitario de Occidente**  
**Departamento de Estudios de Postgrado**



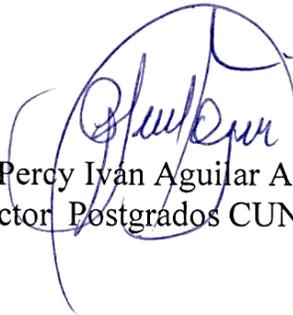
## ORDEN DE IMPRESIÓN POST-CUNOC-034-2018

El Infrascrito Director del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, luego de tener a la vista el dictamen correspondiente del asesor y la certificación del acta de examen privado No. 255-2018 de fecha 25 de mayo de 2018 suscrita por los Miembros del Tribunal Examinador designados para realizar Examen Privado de la Tesis Titulada **“Derecho a no autoinculparse en el procedimiento de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria”** presentada por el Maestrante **Juan Manuel Say Avila** identificado con el Registro Académico **100030586**, previo a conferírsele el título de **Maestro en Ciencias en Consultoría Tributaria**, **autoriza** la impresión de la misma.

Quetzaltenango, junio 2018.

**IMPRIMASE**

***“ID Y ENSEÑAD A TODOS”***

  
M Sc. Percy Iván Aguilar Argueta  
Director Postgrados CUNOC



cc. Archivo



**USAC**  
TRICENTENARIA  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Quetzaltenango 28 abril de 2018

Maestro  
Percy Iván Aguilar  
Director de Estudios de Postgrados  
Centro Universitario de Occidente  
Universidad San Carlos de Guatemala

Estimados Maestro:

Por este medio hago de su conocimiento que, de acuerdo con lo resuelto en el punto QUINTO, inciso 5.1.): 11) del Acta de POSTRAGOS 015-2015 de la sesión celebrada el 05 de noviembre de 2015, donde se me nombró como Asesor del trabajo de Tesis del Licenciado Juan Manuel Say Ávila, carné 100030586, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria.

En tal virtud, me permito manifestarle que he asesorado el trabajo de Tesis denominado ***“DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”***, presentado por el Licenciado Juan Manuel Say Ávila, como requisito previo a optar al título de MAESTRO EN CONSULTORIA TRIBUTARIA y habiendo comprobado que se han seguido los lineamientos establecidos por el Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente, y que el contenido de la Investigación es un aporte al ámbito académico y tributario, emito ***DICTAMEN FAVORABLE***, para que se continúe con los trámites respectivos, previo a su examen privado de tesis.

Deferentemente,

Mcs. Bayron Ines de León de León.  
Asesor de Tesis



**USAC**  
TRICENTENARIA  
Universidad de San Carlos de Guatemala



**Centro Universitario de Occidente  
Departamento de Estudios de Postgrado**

**EL INFRASCRITO DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.**

**CERTIFICA:**

Que ha tenido a la vista el libro de Actas de Exámenes Privados del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente en el que se encuentra el acta No. 255/2018 la que literalmente dice:-----

En la ciudad de Quetzaltenango, siendo las nueve horas con treinta minutos del día viernes veinticinco de mayo del año dos mil dieciocho, reunidos en el salón de sesiones del Departamento de Estudios de Postgrado, el Honorable Tribunal Examinador, integrado por los siguientes profesionales: **Director:** M Sc. Percy Ivan Aguilar; **Coordinador:** M Sc. Jorge F. Santisteban; **Experto:** M Sc. Roberto Sánchez; **Secretario que certifica:** M Sc. Edgar Benito Rivera; con objeto de practicar el **Examen Privado** de la Maestría en **Consultoría Tributaria** en el grado académico de **Maestro en Ciencias** de el Licenciado **Juan Manuel Say Avila** identificado con el número de carné **100030586** procediéndose de la siguiente manera:-----

**PRIMERO:** El sustentante practicó la evaluación oral correspondiente, de conformidad con el Reglamento respectivo.-----

**SEGUNDO:** Después de efectuadas las preguntas necesarias, los miembros del tribunal examinador procedieron a la deliberación, habiendo sido el dictamen **FAVORABLE** -----

**TERCERO:** En consecuencia el sustentante **APROBO** con observaciones todos los requerimientos académicos necesarios previo a otorgarle el título profesional de **MAESTRO EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**-----

**CUARTO:** No habiendo más que hacer constar, se da por finalizada la presente, en el mismo lugar y fecha una hora con treinta minutos después de su inicio, firmando de conformidad, los que en ella intervinieron.-----

Y para los usos legales que al interesado convengan, se extiende, firma y sella la presente CERTIFICACIÓN en una hoja membretada del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala a los trece días del mes de junio del año dos mil dieciocho. -----

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

Certifica:

*Yamileth Rodas De León*  
Secretaria Depto. de Postgrados



Vo. Bo.

*M. Sc. Percy Juan Aguilar Argueta*  
Director Departamento de Postgrados



## **DEDICATORIA**

- A LA SANTISIMA TRINIDAD** Fuente inagotable de amor, sabiduría, fortaleza e inteligencia y que la gloria sea para ellos.
- PADRE, HIJO Y ESPÍRITU SANTO**
- A LA VIRGEN DEL ROSARIO** Madre y modelo de inspiración de amor y fidelidad espiritual.
- A MIS PADRES** Juan José Say Tomas (Q.E.P.D.)  
Victoria Ávila.
- Que el éxito alcanzado sea uno más de sus sueños hecho realidad.
- A MI ESPOSA** Norma Maritza Rojas Pacaja, con amor profundo y agradecimiento, por su comprensión y apoyo brindado en todo momento.
- A MIS HIJOS** Karen Jazmín del Roció, Manuel Estuardo, Fernando David, Ilse Daniela del Rosario, y Fátima Sofía.
- A ellos sea mi triunfo y gratitud en recompensa por el sacrificio de tantas horas que les pertenecía a causa de mi superación.
- Y que sea fuente de motivación en su camino de preparación profesional.
- A LA FAMILIA EN GENERAL** Como muestra de unión, confianza y progreso familiar.
- A MIS SOBRINOS Y SOBRINAS** Que el triunfo sea muestra de una pequeña luz en el camino de su superación.
- AL ASESOR DE TESIS** Dr. Bayron Inés de León de León, por la confianza y apoyo profesional en el desarrollo del trabajo de investigación.
- A LOS PROFESIONALES Y AMIGOS** Que en todo momento, me motivaron y apoyaron a seguir adelante

## **Resumen Ejecutivo**

La presente tesis está basada en el estudio exegético jurídico, del Principio Constitucional de Declarar Contra Sí (autoinculpación) y la normativa tributaria, orientada a comprobar si la Superintendencia de Administración Tributaria, atiende de forma correcta la aplicación de los Principios Constitucionales y las normas reglamentarias en los actos administrativos, específicamente en los procedimientos de fiscalización, de igual forma determinar la juridicidad de los actos de los auditores tributarios que intervienen y las consideraciones legales que deben atender: el nombramiento, requerimientos de información y elaboración del acta administrativa.

Para tal análisis se aplicara los supuestos de autoinculpación, con el fin de establecer si el contribuyente o responsable en el momento de atender los requerimientos de información, pueda motivar la autoinculpación con la información vertida y como consecuencia sea plasmado en el acta administrativa de cierre que a posteriori es usada como instrumento de prueba.

Este documento no pretende ser un análisis exhaustivo de cada acto procedimental que realiza la Administración Tributaria, más bien, brinda una visión general, procurando que todo acto que el fisco realiza en la verificación de los tributos, deban estar revestidos de legalidad, en el mismo sentido el cumplimiento de la aplicación de las Garantías Constitucionales.

También se expone las funciones de los órganos competentes que garantizan el control y la administración justicia, observando la supremacía del orden constitucional sobre cualquier ley o tratado, que consiste en brindar la confianza al contribuyente o responsable hacia el ordenamiento jurídico dentro de un Estado de Derecho.

Finalmente se establecerán las conclusiones obtenidas en base a las investigaciones del estudio interpretativo de las Leyes Constitucionales y Tributarias, así como las respectivas recomendaciones para estudios jurídicos futuros.

## ÍNDICE GENERAL

Introducción	1
--------------	---

### CAPÍTULO I

#### **SUPREMACÍA DE LA LEY Y LA APLICACIÓN DE LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA**

1.1.	Constitucionalismo	4
1.1.1.	Derecho Constitucional Guatemalteco	7
1.2.	Función esencial de la Corte de Constitucionalidad	8
1.3.	Aplicación general del Derecho Constitucional Guatemalteco	8
1.3.1.	Jerarquía Constitucional, doctrina y jurisprudencia	8
1.3.2.	Supremacía de la ley	12
1.4.	Mecanismos de control Constitucional	14
1.4.1.	Doctrina y jurisprudencia	14
1.5.	Aplicación de garantías Constitucionales	20
1.5.1.	Control jurídico de la actuación procedimental de la SAT	22
1.6.	Aplicación de la garantía Constitucional de no Autoinculparse	27
1.6.1.	Consideraciones	27
1.6.2.	Arista negativa	30
1.6.3.	Arista positiva	31
1.7.	Derecho a no Autoinculparse en materia tributaria: doctrina y jurisprudencia	35
1.8.	Derecho de Defensa en materia tributaria	37

## **CAPÍTULO II**

### **ESTÁNDARES INTERNACIONALES DEL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE**

2.1.	Consideraciones	42
------	-----------------	----

## **CAPÍTULO III**

### **MECANISMOS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

3.1.	Superintendencia de Administración Tributaria	48
3.1.1.	Funciones y atribuciones generales de la Superintendencia de Administración Tributaria	49
3.2.	Mecanismos de los procedimientos de fiscalización	50
3.2.1.	Características de los procedimientos de fiscalización	53
3.3.	Estructura de los procedimientos de fiscalización	56
3.3.1.	Nombramiento o autorización	56
3.3.2.	Requerimientos de información	57
3.3.3.	Requerimiento de información, su incumplimiento y efecto en relación a la resistencia a la acción fiscalizadora	61
3.3.4.	Acta administrativa	63
3.3.4.1.	Actas administrativas y su clasificación	66
3.3.5.	Enmienda y nulidad del procedimiento administrativo	69
3.3.5.1.	Alcances de la nulidad del procedimiento administrativo	71
3.3.5.2.	Instancia competente para declarar nulidad del procedimiento administrativo.	72

3.4.	Análisis de supuestos de Autoinculpación en materia tributaria	73
3.4.1.	Supuestos de Autoinculpación y su aplicación	75
	Conclusiones	77
	Recomendaciones	81
	Bibliografía	85
	Abreviaturas	92

## **ANEXO**

### **PARTE PRACTICA**

	Diseño de investigación	93
	Tema de investigación	93
	Planteamiento del problema	93
	Justificación	95
	Objetivos generales	96
	Objetivos específicos	96
	Delimitación teórica	96
	Unidad de análisis	97
	Marco teórico de investigación	97
	Marco contextual de la investigación	98
	Método de investigación	99
	Selección de la fuente de información	99

## **Introducción**

El presente trabajo de investigación tiene como objeto el análisis de la garantía constitucional del derecho a no Autoinculparse en el procedimiento de fiscalización de la Superintendencia de la Administración Tributaria. Dicho enfoque está específicamente identificado en la emisión del acta administrativa en el contenido del apartado del manifiesto y la aceptación con la firma del contribuyente o responsable. Por lo que es necesario la identificación de la discrecionalidad de los auditores tributarios cuando realizan los programas de verificación, como ejemplo la elaboración del acta para identificar una infracción tributaria derivada de la omisión o falta de observación a los deberes formales tipificados en el Código Tributario, las cuales pueden ser causa del inicio de un proceso administrativo. Citado documento en varias ocasiones carece de la observación de los derechos y garantías del contribuyente.

Por tal razón es de suma importancia el conocimiento de la manifestación del Estado de derecho, que tiene su fuente en la Constitución de donde emana la necesidad de enmarcar la regulación de las normas jurídicas, estableciendo para ello el control Constitucional, este mecanismo se puede definir como aquel que tiene por objeto buscar la armonía entre la Constitución Política de un país y las leyes ordinarias del mismo. Esta armonía se extiende tanto por el fondo como por la forma de las leyes controvertidas, y tienen por objeto mantener el debido equilibrio entre los órganos de poder del Estado, y hacer efectivo el cumplimiento de los derechos fundamentales.

En el primer capítulo se desarrolla el conocimiento del Constitucionalismo de un estado democrático, teniendo al Derecho Constitucional y a la Corte de Constitucionalidad como garantes de la aplicación de las leyes. En el mismo sentido se expone uno de los mecanismos más importantes que han surgido en materia constitucional en el último siglo y que se conoce como

control constitucional, cuyo fin es proteger la supremacía constitucional. Se estudian los mecanismos de control constitucional que la legislación regula para llevar a cabo dicho fin. A estos últimos se les denominan garantías constitucionales.

Posteriormente se traslada el estudio a los tipos de control constitucional que existen en los distintos escenarios tributarios, que básicamente se pueden resumir en control político y control jurisdiccional. Se expone el análisis del derecho a la no autoinculpación, consideraciones de las dos vertientes, arista positiva y la arista negativa basadas en la jurisprudencia y doctrina. Y en el caso específico que nos atiende, el control jurídico de la actuación en lo procedimental, proceso administrativo o penal por parte de la Administración Tributaria. El derecho de defensa como garantía del contribuyente a manifestarse ante cualquier arbitrariedad, ya que su vertiente es del Derecho Constitucional.

En el capítulo II, se hace mención sobre la garantía de la no autoinculpación basada en la vertiente de los estándares internacionales, con el fin de establecer que el derecho a no Autoinculparse no es propio del país Guatemalteco, más bien se ha desarrollado en otros estados y que atiende dichos principios. Se hace la anotación que su aplicación es de carácter universal.

En el capítulo III, se desarrolla brevemente el procedimiento administrativo tributario, colocando de manifiesto las fases y ámbitos, los derechos y garantías del contribuyente y sus posibles contradicciones.

Se desarrolla la aplicación de las garantías constitucionales basadas en el derecho a no Autoinculparse en el apartado del manifiesto del acta administrativa realizadas por auditores de la Administración Tributaria. Por lo que se expone un método desarrollado por el honorable Doctor Bayron Inés de León de León experto en el área de Tributación como “Supuestos de Autoinculpación”.

El deber de protección de las garantías mínimas reguladas en el ordenamiento jurídico resultan esenciales en el control de la actuación de los funcionarios en su actividad probatoria y en sus consecuencias, con especial intensidad en el ámbito sancionador y provocar una verdadera e inconstitucional inversión de la carga de la prueba.

El Autor.

# Capítulo I

## **SUPREMACÍA DE LA LEY Y LA APLICACIÓN DE LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA**

### **1.1. Constitucionalismo**

El precepto constitucionalismo hace referencia al sistema político de un país regulado por un texto reglamentario. En la busca de la consolidación de un Estado Democrático, supeditando a su gobierno y organización a las normas jurídicas, procurando la importancia de lo manifestado en la voluntad general del pueblo.

Dentro de esta manifestación el Estado Democrático bajo, su organización emana la necesidad de enmarcar la regulación de las normas jurídicas, estableciendo para ello el control Constitucional, este mecanismo se puede definir como aquel que tiene por objeto buscar la armonía entre la Constitución Política de un país y las leyes ordinarias del mismo. Esta armonía se extiende tanto por el fondo como por la forma de las leyes controvertidas, y tienen por objeto mantener el debido equilibrio entre los órganos de poder del Estado, y hacer efectivo el cumplimiento de los derechos fundamentales.

Según el Doctor Heriberto Hocsmán: El control Constitucionalidad es “Aquel proceso que permite verificar y establecer si los actos, provenientes éstos tanto como de particulares como de agentes estatales, derivados tanto de acciones como de omisiones, y las normas que conforman el plexo normativo, colisionan con las reglas que integran

el texto de la constitución nacional, teniendo siempre y en todos los casos como propósito ultimo el hacer efectiva la Supremacía Constitucional” (Hocsman H. , 2013).

Carla Huerta Ochoa en su obra “Mecanismos constitucionales para el control del poder político” establece: El control Constitucional es el conjunto de mecanismos que tienen por objeto vigilar, asegurar y garantizar los derechos fundamentales del ser humano y limitar el ejercicio del poder público, para resguardar el ordenamiento jurídico. Dicho parámetro se vislumbra con el objeto de someter todo acto público a la norma suprema. (Pallais Beteta, (2014), Pág. 2).

Estos mecanismos Constitucionales que contiene el control del poder estatal, emana el fundamento del Principio de la Supremacía Constitucional, la cual se atribuye a la importancia que cada ordenamiento jurídico, lo determina a su “propio texto Constitucional”.

En la jerarquía constitucional se ha señalado que “...Dentro de los principios fundamentales del derecho guatemalteco, se encuentra el de supremacía o superlegalidad Constitucional, que significa que en la cúspide del ordenamiento jurídico está la “Constitución”, y ésta, como Ley Suprema, es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del Estado Constitucional de Derecho.

Esta superlegalidad constitucional se reconoce con absoluta precisión en los artículos de la Constitución Política de la República, que se refiere: “Derecho inherente a la persona humana; Jerarquía Constitucional; y Condiciones esenciales de la Administración de justicia.” (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), art. 44 [Título II], art. 175 [Título IV] y art. 204 [Título IV].)

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece en su apartado inicial:

Nosotros, los representantes del pueblo de Guatemala, electos libre y democráticamente, reunidos en Asamblea Nacional Constituyente, con el fin de organizar jurídica y políticamente al Estado; afirmando la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social; reconociendo a la familia como génesis primario y fundamental de los valores espirituales y morales de la sociedad y, al Estado, como responsable de la promoción del bien común, de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz; inspirados en los ideales de nuestros antepasados y recogiendo nuestras tradiciones y herencia cultural; decididos a impulsar la plena vigencia de los Derechos Humanos dentro de un orden institucional estable, permanente y popular, donde gobernados y gobernantes procedan con absoluto apego al Derecho. (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), Pág. 13).

"...El preámbulo de la Constitución Política contiene una declaración de principios por la que se expresan los valores que los constituyentes plasmaron en el texto, siendo además una invocación que solemniza el mandato recibido y el acto de promulgación de la carta fundamental. Tiene gran significación en orden a las motivaciones constituyentes, pero en sí no contiene una norma positiva ni menos sustituye la obvia interpretación de disposiciones claras. Podría, eso sí, tomando en cuenta su importancia, constituir fuente de interpretación ante dudas serias sobre alcance de un precepto constitucional... Si bien... pone énfasis en la primacía de la persona humana, esto no significa que esté inspirada en los principios del individualismo y que, por consiguiente, tienda a vedar la intervención estatal, en lo que considere que protege a la comunidad social y desarrolle los principios de seguridad y justicia a que se refiere el mismo preámbulo..." (Gaceta No. 1, 1986).

Para este marco referencial en lo relativo a la constitución de un pueblo que política y socialmente organizado "es regulado por una o varias normas que imponen un tipo de conducta y que da por resultado la constitución de una comunidad política estructurada, es lo que se llama Derecho Constitucional". (Borja, (2012)Pág. 304.) Para tal fin se dota al Estado de una Constitución escrita y la validez. De la supremacía de la Constitución, emana el reconocimiento inherente a la persona y como última terminación el sometimiento al Estado de Derecho.

### 1.1.1. Derecho Constitucional Guatemalteco

“Es el Conjunto de normas jurídicas que organizan al Estado, determinando los principios a los que deba ajustarse su funcionamiento y señalan las garantías y derechos de que se están asistidos todos los miembros de la comunidad política. (Achával, Pág. 28).

Esto define que el Derecho Constitucional es la rama del Derecho Público, por contener normas jurídicas que organizan el Estado, que tiene por fin principal la organización y funcionamiento del Estado y sus poderes estatales, en el mismo sentido la manifestación privativa de los derechos y deberes tanto individuales como colectivos, de la misma forma regula las instituciones que lo garantiza. Para tal fin se dedica al estudio de la esfera de competencia de las autoridades del Estado e instituciones políticas que constituyen el soporte de la vida estatal. (Pereira Orozco A. , Pág. 8).

De tal forma se define: la importancia de identificar que rama del derecho es la encargada de analizar y controlar las leyes fundamentales que rigen a un Estado y para Guatemala se conoce como Derecho Constitucional, caracterizándose por: a) **Su objeto:** Es estudiar la forma de gobierno y la regulación de los poderes públicos, tanto en su relación con los ciudadanos como entre sus distintos órganos. **b) finalidad:** Establecer la forma de gobierno, las leyes que definen al Estado, regular los Poderes Públicos del Estado, organizarlos, mantener la división y no dependencia entre éstos, busca proteger el Estado de Derecho y mantener la soberanía de un país.

Para el objeto de estudio que se plantea en este documento, se determina como Estado Constitucional de Derecho...“Es aquella sociedad donde rige la “Constitución” y las demás leyes están subordinadas a ella. La ley está subordinada a la Constitución, que es rígida, y a la Corte de

Constitucionalidad que es la encargada de establecer y garantizar su cumplimiento” (Estado Constitucional de Derecho, 2016).

Por tal razón la Constitución Política de la República de Guatemala, constituyó la Corte de Constitucionalidad como un Tribunal de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden Constitucional.

## **1.2. Función esencial de la Corte de Constitucionalidad**

La Corte de Constitucionalidad como un Tribunal de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional. Ello es porque la Constitución como fuente unitaria del derecho de una nación es la génesis del ordenamiento jurídico, ya que algunas veces regula en forma directa ciertas materias y, en otras oportunidades, al establecer los órganos y procedimientos que determinan la creación de la norma jurídica, se constituye como norma reguladora de las demás fuentes de derecho, fortaleciendo el Estado Constitucional de Derecho.

## **1.3. Aplicación general del Derecho Constitucional Guatemalteco**

### **1.3.1. Jerarquía Constitucional, doctrina y jurisprudencia**

Con respecto a la Supremacía Constitucional se hace mención a ciertos lineamientos que refuerzan la teoría del control Constitucional. La CPRG es el conjunto de normas y principios que rigen la organización política y social de un Estado de Derecho, y se fundamenta en tres principios básicos que son la “soberanía del pueblo, la primacía del ser humano sobre las instituciones del Estado y el régimen de legalidad auténtico y legítimo.” (Cordón Aguilar, El Tribunal Constitucional de Guatemala,, 2009). En este sentido sale a relucir lo establecido por la Constitución Política de la

República de Guatemala, que reconoce la soberanía como motor de un Estado de Derecho, “la cual radica en el pueblo” (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985) art. 141 [Título III]).

La Constitución es pues, como menciona el Licenciado Cordón, la creación de los anhelos y decisiones de los diversos sectores sociales plasmados en un “Instrumento político-jurídico que emana de la voluntad soberana del pueblo expresada por sus legítimos representantes: los diputados a la Asamblea Nacional Constituyente.” (Cordón Aguilar, El Tribunal Constitucional de Guatemala, 2009).

Con esta idea plasmada surge la necesidad de crear ciertos parámetros para evitar la insubordinación de normas de carácter ordinario frente a la Supremacía Constitucional. Claro ejemplo son los “derechos inherentes a la persona humana” (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), Art. 44 [Título II]), la CPRG declara nulas ipso jure (nulas en pleno derecho), todas aquellas leyes y disposiciones gubernativas que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza; en el mismo sentido de observancia la constitución de manera categórica señala a los tribunales de justicia a observar la aplicación en cada resolución o sentencia que el principio de que la Constitución de la República “prevalece sobre cualquier ley o tratado” (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), art. 204 [Título IV]).

El tribunal Constitucional de igual forma se pronuncia que: “...La jerarquía constitucional y su influencia sobre todo el ordenamiento jurídico tiene una de sus manifestaciones en la prohibición de que las normas de jerarquía inferior puedan contradecir a las de jerarquía superior. El principio de supremacía legal está garantizado por la

Constitución; por una parte, la que ordena la adecuación de la ley a las normas constitucionales y, por la otra, la que impone a los tribunales el deber de observar en toda resolución o sentencia el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley. Del principio de supremacía se deriva el de la jerarquía normativa que impone la coherencia del ordenamiento jurídico, de manera que la norma superior determina la validez de la inferior...” (Gaceta Jurisprudencial No. 59, 2001).

En el mismo sentido de orden el tribunal constitucional desarrolla:

“...debe repararse en la gradación de leyes que integra nuestro sistema legal, en el que, teniendo como pináculo la ley suprema, a ésta le siguen las leyes constitucionales y luego las ordinarias, que admiten también, en atención a la votación –calificada y simple- que ha merecido en el Congreso, advertir la prevalencia de unas –generalmente leyes orgánicas- frente a las restantes, cuando entre ellas se denuncie colisión...” (Gaceta Jurisprudencial No. 57, 2000), Véase (Gaceta Jurisprudencial No. 38, 1995), (Gaceta Jurisprudencial No. 37, 1995).

Los principios desarrollados en los párrafos anteriores, deben ser respetados obligatoriamente por gobernantes y gobernados, y son enunciativos del principio doctrinario de superlegalidad Constitucional, parámetro que de ser violado, quebrantaría el Estado de Derecho. Para el efecto fueron creados diversos mecanismos y candados para proteger a la Constitución del abuso de poder y de cualquier intento de modificación. Es importante reconocer el alcance de la supremacía constitucional y para comprender a fondo la figura analizada, para Cordón (2009), aborda de manera breve, pero con mucho énfasis el sistema de fuentes formales del Derecho, que toma como base a la “norma normarum” (norma de normas), (Wikiteka, 2010); y expone para el efecto que únicamente serán válidas las normas jurídicas que sean emitidas en armonía con ésta.

De forma concluyente la Constitución es un sistema de normas enlazadas, que permite la existencia de leyes inferiores con el objeto de organizar política y jurídicamente al Estado y permitir la existencia pacífica entre los habitantes del mismo.

El jurista Hans Kelsen, propulsor y pionero del Derecho Constitucional, desarrolla la teoría de la supremacía constitucional para determinar claramente la jerarquía de las leyes, la cual se manifiesta a través de una pirámide invertida en donde se ubica a la Constitución en la parte más grande (la base). Dicho pensamiento surge de los fallos emitidos por los jueces, que fueron violados por aquellos individuos que ostentaban el poder e impusieron su voluntad frente al interés social. Según el concepto que Kelsen impulsa con respecto a la supremacía constitucional contiene una serie de grados que transmiten la idea de una jerarquía entre normas. (Hans, (1982)).

En el mismo sentido, Alberto Richter E. y Marcelo Pablo, aportan: “delimitan claramente dicha división. Como bien se mencionó anteriormente, en la cima se ubica la Constitución y las normas constitucionales, que hacen mención a todas aquellas normas que son de aplicación general y que son creadas por la Asamblea Nacional Constituyente. No existe norma jerárquicamente superior a éstas. En un segundo plano se ubican las normas ordinarias que se encargan de reglamentar a la Constitución y que son creadas por el Congreso de la República. Son inferiores a las normas constitucionales, pero se ubican por encima del resto del ordenamiento jurídico. En un tercer peldaño se plasman los reglamentos cuya función es desarrollar los mecanismos de aplicación de las leyes. Éstos reglamentan a las normas ordinarias y son creados principalmente por el Organismo Ejecutivo. Por último en lo más bajo de la concepción de la pirámide de Kelsen se ubican las sentencias, cuya aplicación se limita exclusivamente a las partes que tiene una relación jurídica con el proceso en donde se dictan. (Pereira Orozco A. R., (2005), Pág. 8, 8va. Edición,).

Como se valora en el párrafo anterior la jerarquía Constitucional existe y se encuentra plasmada en el ordenamiento jurídico guatemalteco. Es de esta premisa donde surge la idea de un órgano especializado que se encargue de velar por el respeto de los preceptos consagrados en la

Constitución y de garantizar la armonía entre la norma suprema y las leyes. Parafraseando a Cordón (2009), la Supremacía Constitucional no es otra cosa que la defensa del orden que el texto supremo pretende normar.

### **1.3.2. Supremacía de la ley**

Este principio está basado en otro más general, el cual es el de la graduación del orden jurídico positivo. Se observa lo que dice el jurista Hans Kelsen: “La graduación del orden jurídico -y con esto solo se piensa, por de pronto, en el orden jurídico -estatal singular- puede representarse quizás esquemáticamente en la siguiente forma: bajo la suposición de la norma fundamental -el sentido de este supuesto ya fue precisado en lo que antecede-, la más alta grada jurídico-positiva la representa la constitución, tomada en el sentido material del vocablo, cuya función esencial consiste en regular los órganos y el procedimiento de la producción jurídica general, es decir la legislación”. (Kelsen, (2011)).

Si quisiéramos hacer un esquema de la jerarquía normativo, diríamos que en la base de la pirámide de esa jerarquía colocamos a las normas constitucionales, en el peldaño siguiente ponemos a las normas ordinarias (legislación o leyes como también se las denomina), en el que le precede colocamos a las normas reglamentarios a las que muchos autores las denominan actos jurídicos administrativos), y por ultimo a las normas individualizadas (los negocios jurídicos, cuya mayor fuente son los contratos, y las sentencias de los tribunales.

Pues bien, este principio del Derecho Tributario, que es material de nuestro estudio, recoge el principio de la jerarquía normativa, y está contenido en el artículo 239 de nuestra Constitución

Política, que en su último párrafo dice: “son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de regulación del tributo.

Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Analizando en esencia los principios de Legalidad y de Reserva de Ley se concluye en que ambos enmarcan una situación dependiente, ya que son concordantes; el primero relaciona los aspectos tributarios que deben regulados por una Ley, y el segundo regula que para que esta ley sea válida debe ser creada por órgano competente, en el caso de Guatemala, el Organismo Legislativo es el ente competente para la realización de esta función. “El Principio de Legalidad puede enunciarse con la frase latina, parafraseando a la norma penal, como *nullum tributum sine lege*, es decir que no hay tributo que no esté contemplando en ley.”

En opinión del autor de este trabajo, la aplicación de este principio, puede darse en la sentencia proferida por la SALA TERCERA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, de fecha treinta de julio de dos mil doce, proceso 01013-2010-2010-00056, Oficial Primero. Brevemente el caso es el siguiente: la entidad BEST, Sociedad Anónima, impugnó la resolución numero COM-1806-09, emitida por el Consejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala, de fecha quince de diciembre de dos mil nueve, mediante la cual pretende modificar la base impositiva del Impuesto al Valor Agregado (IVA), mediante un avalúo que está contendió en un manual que no se publicó como está debido. Dicho Tribunal Colegiado resolvió “...II) Con

Lugar la demanda presentada por la entidad mercantil de nombre social BEST, Sociedad Anónima, en contra de la Municipalidad de Guatemala. III) Derivado de la declaración que precede SE REVOCA la resolución identificada como numero COM mil ochocientos seis guion cero nueve (COM-1806-09), de fecha quince de diciembre de dos mil nueve, dictada por el Consejo Municipal de la Municipalidad de Guatemala y documentada en acta número ciento cincuenta de tal órgano municipal, dentro del expediente mil trescientos cincuenta y dos diagonal dos mil ocho (1352/2008)...” Aunque en sus considerandos la Sala en mención no hace referencia puntual al artículo 239 de la Constitución Política, soy de la opinión que el caso encaja perfectamente en el último párrafo de dicha disposición. Y aunque cabe recurso de casación contra dicha sentencia, del que conocerá, en caso de imponerse, la Cámara de lo Civil de la Corte Suprema de Justicia, y en apelación aún puede llegar a la Corte de Constitucionalidad, es buen antecedente para la aplicación del principio que aquí tratamos. (Sentencia, 2012).

#### **1.4. Mecanismos de control Constitucional**

##### **1.4.1. Doctrina y jurisprudencia**

En párrafos anteriores se planteó algunas doctrinas sobre la Supremacía Constitucional y el Control Constitucional, que es el medio que utilizan los ordenamientos jurídicos para defender, respetar y hacer valer la normativa constitucional.

De igual forma regular la armonía jurídica del Estado y la vigencia de los derechos fundamentales. Se tomó como punto de partida la juridicidad de la jerarquía de las normas en un contexto social y constitucional, que representa la pieza fundamental de toda sociedad, se reforzó la jerarquía de los derechos fundamentales y la forma de organización del Estado, que permiten la convivencia

pacífica entre los hombres, principio enunciado en el artículo 175 de la CPRG. Se contempló la existencia de violaciones en contra del reconocimiento de los principios contenidos en la norma suprema y se concluyó que es necesario contar con mecanismos de control que permitan a la sociedad disfrutar de un Estado de Derecho basado en la libertad y democracia, y hacer valer dichos derechos mediante el ejercicio de estos medios de control y defensa de la Constitución.

Para el efecto se instituyeron mecanismos de control constitucional, que son las herramientas que el legislador plasmó en la norma suprema, para evitar pasar sobre la Constitución y trazar el límite entre normas. En el ordenamiento jurídico y doctrinario del control constitucional, éstos conforman la materia del derecho procesal constitucional. En Guatemala, existen diversos mecanismos de control constitucional, estos se encuentran regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Uno de los avances que tuvo la realización de la Constitución vigente es la incorporación de lo que se conoce como garantías constitucionales, las cuales no son simples elaboraciones de los juristas ni proyectos de los organismos del Estado; constituyen verdaderos medios jurídicos para hacer realidad la vigencia de la normativa constitucional. Según Juventino Castro, “las garantías son auténticas vivencias de los pueblos que se le exigen al soberano para lograr el pleno reconocimiento de las libertades y atributos que le corresponden al ser humano por el simple hecho de serlo”. (Castro, (1994)).

Para el efecto se estudiarán las garantías constitucionales que sirven para proteger a los derechos fundamentales, entre las cuales las principales y formales son: la Exhibición Personal o Habeas

Corpus, El Amparo y la inconstitucionalidad de las leyes. Para el objeto del estudio solo serán identificados mas no desarrollados ampliamente.

Julio Cordón en su obra “El Tribunal Constitucional de Guatemala” detalla concisamente que la Constitución Política de la República de Guatemala es la norma suprema, la ley fundamental del sistema jurídico y político del Estado. Como punto de partida se puede mencionar la soberanía, la cual radica en el pueblo, y que está distribuida en los tres organismos del Estado: El Organismo Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Dichos entes son los encargados de velar por el estricto cumplimiento de las normas, de organizar al Estado de conformidad con los principios Constitucionales de la justicia, la seguridad y la paz. (Castro, (1994)).

Los mecanismos de defensa que evite cualquier tipo de violación a las normas plasmadas en dicho cuerpo legal. Establecido dicho parámetro se crea el control Constitucional, cuya función es determinar la existencia de cualquier tipo de controversia, rose o mala interpretación que una ley ordinaria tenga con respecto a alguna de las normas o principios plasmados en la Constitución. Si existiere pugna entre la norma suprema y una ley de orden común, se procedería a declarar su invalidez con el objeto de respetar y asegurar la supremacía Constitucional en la que se basa nuestro ordenamiento jurídico.

De lo anterior deviene que formalmente la razón de validez del orden jurídico se deriva de una sola norma fundamental, esto es, la Constitución Política de la República, cuya supremacía ha sido reconocida en la propia Constitución, (Pallais Beteta, (2014), Pág. 2) y como corolario de esto, ninguna autoridad del Estado tiene poderes o facultades superiores a las que le otorga la carta fundamental.

La jurisprudencia en el ámbito del derecho es el conjunto de sentencias del Tribunal Constitucional y la doctrina emanada de las diferentes escuelas o autores que contienen en desarrollo de un texto determinado. También se emplea como sinónimo de “interpretación de la ley por el tribunal constitucional”.

En referencia a lo anterior, se hace referencia al conjunto de las sentencias de los tribunales y a la doctrina que contienen. ...La jurisprudencia es una fuente del derecho, compuesta por los actos pasados de los que ha derivado la creación o modificación de las normas jurídicas.

Como se identificó en el apartado anterior el control constitucional ejercido por un órgano jurisdiccional es posiblemente, la corriente más utilizada por los aparatos Estatales en la actualidad. Bajo el razonamiento de comisionar la guarda de la Constitución de El Estado a un órgano especializado, encargada de resolver conflictos jurídicos y la defensa del orden constitucional, o bien la facultad a los órganos ya existentes de conocer de dichas controversias.

Los jueces o magistrados tienen pleno conocimiento de las normas que se aplican día a día en el ordenamiento jurídico que ejercen su jurisdicción y competencia, por lo que son los mejores candidatos para conocer de las leyes que contrarían a la norma suprema. Sin embargo, como anteriormente se ha mencionado, existen distintos pensamientos sobre esta posición. ¿Debe haber un órgano especializado para ejercer el control constitucional, o deben ser los mismos jueces, los facultados para conocer de alguna norma que no pueda ser aplicada al caso concreto? Ésta pregunta no tiene una respuesta unánime, sino más bien da vida a dos sistemas que son muy utilizados hoy

en día, y que permiten a cada Estado ejercer el control constitucional de las normas a su mejor criterio y convivencia.

Dichos sistemas se conocen como el concentrado y el difuso. Cada uno tiene su origen en momentos y lugares muy distintos, por lo que si bien ambos tienen la misma función, estos tienen características muy distintas. Cabe señalar que para el presente análisis no se profundizará dichos sistemas.

Dentro del marco regulatorio del ordenamiento constitucional, la Constitución Política de la República de Guatemala deja contemplado en el artículo 10 de las Disposiciones Transitorias y finales, que imponían a la Corte Suprema de Justicia, la obligación de que en ejercicio del derecho de Iniciativa de ley que le corresponde, presentará a consideración del Congreso un Proyecto de Ley del Organismo Judicial, presupuesto que ha sido cumplido a cabalidad por este Alto Organismo.

La Ley del Organismo Judicial se emite con la finalidad de armonizar las disposiciones fundamentales de organización y funcionamiento del Organismo Judicial con el ordenamiento constitucional vigente, dando mayor eficacia y funcionalidad a la administración de justicia, constituyendo un cuerpo legal técnico al que se han introducido importantes modificaciones.

Para tal efecto se contempla lo siguiente:

- 1) “Normas Generales. Los preceptos fundamentales de esta ley son las normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico guatemalteco.
- 2) Fuentes del derecho. La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral

o al orden público y que resulte probada. \*(Texto Original \*Reformado por el Artículo 1. Del Decreto Número 11-93, del Congreso de la República de Guatemala).

3) Primacía de la ley. Contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario.

4) Actos nulos. Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas expresas, son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.

Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir. \*(Texto Original \* Reformado por el Artículo 1. Del Decreto Número 64-90, del Congreso de la República de Guatemala).

5) Ámbito de aplicación de la ley. El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, así como a todo el territorio de la República, el cual comprende el suelo, el subsuelo, la zona marítima terrestre, la plataforma continental, la zona de influencia económica y el espacio aéreo, tales como los definen las leyes y el derecho internacional.

6) Vigencia de la ley. La ley empieza a regir ocho días después de su publicación integra en el Diario Oficial, a menos que la misma amplíe o restrinja dicho plazo. En el cómputo de ese plazo se tomarán en cuenta todos los días.

7) Irretroactividad. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos. Se exceptúan la ley penal en lo que favorezca al reo. Las leyes procesales tienen efecto inmediato, salvo lo que la propia ley determine.

8) Derogatoria de las leyes. Las leyes se derogan por leyes posteriores:

a) Por declaración expresa de las nuevas leyes;

b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes;

c) Totalmente, porque la nueva ley regule, por completo, la materia considerada por la ley anterior;

d) Total o parcialmente, por declaración de inconstitucionalidad, dictada en sentencia firme por la Corte de Constitucionalidad. Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado.

9) \*Supremacía de la Constitución y jerarquía normativa. Los Tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno. Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos.

Carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior. \*(Texto Original \*Reformado por el Artículo 2. Del Decreto Número 11-93, del Congreso de la República de Guatemala).

10) \*Interpretación de la ley. Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones Constitucionales. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma se podrán aclarar, teniendo el 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 los principios generales del derecho. \*(Texto Original \*Reformado por el Artículo 1. Del Decreto Número 75-90, del Congreso de la República de Guatemala)."

(Decreto 2-89, Ley del Organismo Judicial, (1989), art. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10.).

## **1.5. Aplicación de garantías Constitucionales**

La Corte de Constitucionalidad ostenta el cumplimiento de los deberes del Estado en lo relacionado de "garantizar a todo habitante de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo Integral de la persona," (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), art. 2.), y en este caso de estudio sobre la aplicación de las garantías constitucionales en materia tributaria resalta la importancia de proteger a las personas contra amenazas de violaciones a sus derechos, manifestando:

El derecho de defensa, en términos generales, garantiza que quienes intervienen en la sustanciación de un procedimiento, sea administrativo o jurisdiccional, tendrán la oportunidad de exponer sus argumentos y proponer

sus respectivos medios de prueba, de rebatir los argumentos y controlar la prueba de la parte contraria y de promover los medios de impugnación en la forma prevista legalmente. De esa cuenta, cualquier acto de autoridad que, en contravención a la normativa aplicable y sin atender a las circunstancias concretas del procedimiento de que se trate, impida hacer uso de tal mecanismo, reviste violación a aquel derecho constitucionalmente reconocido. (Gaceta Jurisprudencial No. 94, 2009).

Se observa la aplicación que hace el tribunal constitucional sobre todo acto de carácter administrativo o penal, enfatiza que debe estar revestido de legalidad, en cuanto a la seguridad jurídica, que establece el Estado de Derecho, direccionado hacia el ordenamiento jurídico y bajo este precepto orienta la subordinación de las leyes específicas en materia tributaria y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible (materia de puro conocimiento, sin intervención de los sentidos).

También la CC en otra de sus sentencias expresa: ...Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condenen o afecten derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aun ante la administración pública y Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, más vez, por actos de poder públicos, se afecten derechos de una persona. Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley. Su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica... (Gaceta Jurisprudencial No. 57, 2000).

En virtud de la supremacía Constitucional, todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas, por lo que en materia administrativa, como en cualquier otra, el derecho de defensa y el de audiencia deben sostenerse plenamente. “No pueden tenerse como iguales el proceso legal administrativo y el proceso legal judicial, por existir en la legislación

diferentes regulaciones, las que responden a la naturaleza de cada uno de ellos, siendo eso sí, aplicables a ambos aquellos principios que son fundamentales en todo sistema de derecho. El derecho primario en todo procedimiento por medio del cual se pretenda afectar a una persona, es el derecho de la defensa jurídica, el cual se origina desde la oportunidad de audiencia debida al afectado, con el objeto de que este alegue lo que considere pertinente respecto de la imputación que se le formula.” (De León de León, Derechos del Contribuyente a no Auto inculparse o Incriminarse en los Procedimientos de Fiscalización de la SAT, (2013), Pág. 4.).

En carácter conclusivo: la finalidad del Control constitucional sobre los actos y normas jurídicas anteriormente mencionado regulados por la CPRG, se conceptualiza como un conjunto de normas fundamentales que tiene por objeto organizar jurídica y políticamente al Estado, tanto en el aspecto orgánico como en el dogmático. Es necesario enumerar la importancia de los preceptos que consagran la norma fundamental, puesto que no son simples normas y principios, sino que son disposiciones obligatorias que deben ser acatadas por todos los integrantes de la sociedad, incluyendo los entes del estado, gobernantes y gobernados. Su aplicación es de carácter imperativo y su observación atiende a todo ámbito regulado en la materia legislativa: penal, administrativo y tributario, con el fin de alcanzar seguridad y ordenamiento jurídico, dando mayor eficacia y funcionalidad a la administración de justicia, constituyéndose así en un cuerpo legal técnico vigente.

### **1.5.1. Control jurídico de la actuación procedimental de la SAT**

Esta expresión: control jurídico procedimental, con independencia de la conveniencia o no de consignada en el texto legal, tiene por objeto afirmar sin discusión que a los actos procedimentales administrativos que realiza la Administración Tributaria, en su campo de aplicación tiene

observancia plena del control jurídico apegada a Derecho, descartando -A PRIORI- cualquier posibilidad de control político.

Como ya se manifestó en otro momento, no se cuestionará la admisión de la sustitución de la discrecionalidad administrativa por la reglamentaria cuando bien, porque el margen de discrecionalidad se habrá reducido a cero, tras el control normativo, conforme a los elementos que integran éste; la observación de la Garantías Constitucionales, Código Tributario y la Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria entre otros. La LOSAT estipula en uno de sus considerandos, que es necesario reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere un cumplimiento con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social en salud, educación, seguridad social, vivienda e infraestructura, así como para la modernización del Estado. (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), artículos: 71, 72, 73, 74, 93, 94, 95, 100 [Título II]; art. 237 [Título V].).

Sigue manifestando en el mismo sentido, que para alcanzar los objetivos planteados en los considerandos anteriores, es indispensable crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios (Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, (1998), art. 1.), en la cual el Estado delegue a la SAT las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa; y de acuerdo con el artículo 98 y 98"A", del Código Tributario, está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias y en el ejercicio de sus funciones debe actuar conforme a las normas de dicho Código, a las leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Puede tomarse como parte de la función de administración de la SAT. En ese sentido, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria guatemalteca en el artículo 3 en cuanto al objeto y funciones de la SAT establece que son, entre otras: “a) 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 administran y recaudan las Municipalidades;...d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;...j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria. (Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, (1998), art. 3,).

La función administrativa que ejerce la Administración Tributaria, se desarrolla a través de los principios clásicos y las formas de administración, mientras que las facultades van encaminadas a la aplicación de la normativa reglamentaria basadas en Derecho Tributario.

En el marco reglamentario de las facultades el artículo 98 del Código Tributario señala que para tales efectos podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan. Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria...

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

5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; y

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

La Administración Tributaria, es el ente que sirve de conexión entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria, en otras palabras, es el nexo entre el Contribuyente y el Fisco.

Por ser la encargada de administrar, controlar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, hecho que lo reafirma el artículo 19 del Código Tributario al señalar como funciones de la Administración Tributaria, las siguientes: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributario, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos. Dentro de las distintas funciones que competen a la SAT, está la Fiscalización.

Por otro lado, se debe entender que el control fiscal no es un fin en sí, sino que más bien responde a tres exigencias: “1) Ejercer la administración del régimen tributario, 2) aplicar la legislación

tributaria, la recaudación, 3) control y fiscalización de todos los tributos internos;” (Decreto 37-2016, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, (2016), art. 1, Reforma al Artículo 3 del Decreto 1-98.), expresado en las leyes tributarias, en la medida que se logre un equilibrio entre las garantías del contribuyente y las facultades de la Administración Tributaria, para lograr una mayor aceptación del control fiscal, en particular en los procedimientos de fiscalización.

Por su parte, todo sistema impositivo requiere de los contribuyentes numerosas obligaciones que surgen particularmente y en su mayoría por los requerimientos de información, lo que significa cumplimiento en ley, la información vertida por el contribuyente o responsable es bajo su responsabilidad, llamo a ejemplo lo siguiente: en la elaboración de un acta administrativa derivada de una acción fiscalizadora, conlleva información regulada por ley y en algunos casos información manipulada debido a presión o discrecionalidad por parte del auditor tributario, tomando en cuenta todo lo consignado en el documento es validado con la firma del responsable o contribuyente, el cual se concreta en la aceptación voluntaria. Del fiscalizado, que posteriormente se ve sometida como documento de prueba ante las autoridades competentes.

Como señala la exposición de Motivos en el párrafo anterior, no se pretende coartar en absoluto la potestad de los procedimientos reglamentarios, más bien es para delimitar bajo el control de los actos discrecionales hasta donde lo exija el sometimiento de la Administración al Derecho, es decir, mediante el enjuiciamiento de los elementos reglados de dichos actos y la garantía de los límites jurídicos de la discrecionalidad.

Se defiende, e insisto en ello, la necesidad de apurar las técnicas a través de las cuales debe procederse a controlar judicialmente la actuación discrecional, su idoneidad y la del Tribunal para valorar, con razonamientos exclusivamente jurídicos, la decisión que se enjuicia. Asimismo, profundizar en la aplicación que de esas técnicas puede hacerse en las diferentes actuaciones discrecionales, ya que no todas ellas presentan caracteres idénticos, y valorar, en fin, la problemática que se afronta en la fiscalización y los resultados que se pueden obtener por vía reglamentaria. (Sánchez Morón, (1994) ), (Beltrán de Felipe, (1995)).

## **1.6. Aplicación de la garantía Constitucional de no Autoinculparse**

### **1.6.1. Consideraciones**

Varios autores, sostienen que el derecho a no Autoinculparse se desprende del derecho Constitucional de defensa, lo cual es correcto, aunque en el derecho guatemalteco, el derecho la no autoinculpación se desprende más a fondo del Principio Constitucional de inocencia y a no declarar contra sí, que al consumarse la violación a dicho principio de forma extensiva se violenta el principio de defensa. (Soler, (2002),Pág. 24,).

Para el desarrollo del principio citado, se validará con doctrinas y jurisprudencia tanto guatemalteca como española, ejemplificando cómo dichos principios se pueden observar vulnerados en el proceso administrativo tributario guatemalteco y conducir sobre el valor que dichos principios tienen en el citado proceso.

El artículo constitucional que trata sobre dicho principio y literalmente dice: “Declaración contra sí y parientes. En proceso penal, ninguna persona puede ser obligada a declarar contra sí misma,

contra su cónyuge o persona unida de hecho legalmente, ni contra sus parientes dentro de los grados de ley”. (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), art. 16 [Título II]).

El derecho que reconoce el precepto constitucional sostiene en su texto que a la persona sometida a proceso penal “no puede ser obligado a declarar contra sí mismo...” En el mismo sentido la corte de constitucionalidad se manifiesta:

El derecho que reconoce el artículo 16 de la Constitución a la persona sometida a proceso penal para abstenerse a declarar contra sí misma, se explica por la especial condición de orden subjetivo que la preserva de no incriminarse con su propio dicho, el cual puede presumirse alterado por íntimas circunstancias psíquicas que le impiden su absoluta libertad moral para pronunciarse sobre su actuación, de tal manera que la declaración del acusado no constituye un medio suficientemente idóneo para revelar la verdad material. Precisamente por esa subjetividad es que incluso la declaración o confesión voluntarias admiten prueba en contrario. (Gaceta Jurisprudencial No. 91, 2009).

Se explica por la especial condición de orden subjetivo que la preserva de no incriminarse con su propio dicho, en el campo tributario se puede sostener que tiene dos derivaciones: primero, que no puede obligarse a ningún contribuyente o responsable como obligado tributario a declararse deudor del fisco y, segundo, el derecho a no declarar contra sí mismo, lo cual se vincula a su vez con la existencia de un proceso público, bilateral y contradictorio, desarrollado bajo todas las garantías existentes...

Bajo el marco de análisis se hace referencia al Dr. de León, cita la legislación española y por contener aspectos de importancia se observa:

EL TCE, en su sentencia 197-95 ha señalado que “...La constitución reconoce en su artículo 24.2, con especial referencia, por tano, al proceso penal los derechos intimamente conectados a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. La doctrina situa los orígenes de ambos derechos, en cuanto manifestación del Derecho de Defensa, en la lucha por un proceso penal público, acusatorio, contradictorio, y con todas las garantías que se inicia en la Europa Continental hacia la segunda mitad del siglo XVIII, frente al viejo proceso penal inquisitivo. Mientras que en este procedimiento regido por el procedimiento de prueba tasada, el imputado era considerado como objeto de proceso penal, buscandose con su declaración, incluso mediante el empleo del tormento, la confesión de los cargos que se le imputaban, en el proceso penal acusatorio el Imputado ya no es objeto del procejo penal, sino sujeto del mismo, esto es, parte procesal y de tal modo que la declaración, a la ves que medio de prueba o acto de investigación, es y de ser asumida esencialmente como una manifestación o como un medio idoneo de defensa. (De León de León, Derechos Del Contribuyente a no Auto inculparse o Incriminarse en los Procedimientos de Fiscalización de la SAT., (2013), Pag. 10.).

Parafraseando al Dr. de León (2014), en el campo tributario guatemalteco el contribuyente o responsable como obligado tributario, puede ser sindicado de un hecho, acto u omisión considerado como delito, teniendo como protección constitucional la garantía de abstenerse de declarar y de no ser obligado por ningún medio a declarar en contra de sí mismo, es decir proporcionar información bajo presiones o coacciones que le perjudique. De igual forma para el contribuyente individual está garantía es aplicable a declarar en contra de la persona que sea su cónyuge, o con quien conviva en unión de hecho legalmente reconocida y en contra de sus parientes.

En la actividad probatoria que desarrolla la SAT, deberá acatar los derechos fundamentales de los contribuyentes y responsables como obligados tributarios, entre los que cabe resaltar el derecho a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpables de deudas de índole tributario o incriminarse en cuestiones de índole penal.

De lo analizado, el derecho a no declarar contra sí mismo puede tener dos aristas; una negativa y otra positiva.

### **1.6.2. Arista negativa**

Configurada como un derecho del sujeto imputado de no hacer y un deber del Estado de abstención de realización de actos que menoscaben la voluntad de permanecer callado o de no autoincriminarse. En el caso eminentemente tributario se podrá decir que el texto constitucional refiere que el derecho consiste en que no sea obligado el contribuyente o responsable a declarar contra sí mismo, obligando al Estado representado por la Superintendencia de Administración Tributaria, a no someter al contribuyente o responsable a ninguna clase de coacción, amenaza o promesa, ni usar medio alguno para obligarlo, inducirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad, con el único fin de obtener su confección. Dicha conclusión va muy de la mano con lo expresado en el ámbito Procesal Penal:

Métodos prohibidos para la declaración. El sindicado no será protestado sino simplemente amonestado para decir la verdad. No será sometido a ninguna clase de coacción, amenaza o promesa, salvo en las prevenciones expresamente autorizadas por la ley penal o procesal. Tampoco se usará medio alguno para obligarlo, inducirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad, ni se le harán cargos o reconvenciones tendientes a obtener su confesión. (Decreto 51-92, Código Procesal Penal, (1992), art. 85 [Titulo II ]).

Teniendo en cuenta las ideas expuestas en el párrafo anterior, se puede afirmar que los términos “derecho a no declarar contra sí mismo” designan garantía jurídica, y que ésta incluye el derecho a no confesarse culpable y, como una modalidad cualificada de la misma, el derecho a guardar silencio, su aplicación en el ámbito penal es cierto pero las garantías constitucionales son de

observancia general, por eso es aplicable en el caso que nos atiende para el ámbito procedimental administrativo.

### **1.6.3. Arista positiva**

Como es notorio lo que establece la CPRG en el artículo 16 el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo, lleva implícita la obligación al deber de colaboración con el Estado de Derecho, siempre y cuando el poder público no este extralimitándose de sus facultades, bajo ésta óptica delibera Aparicio Díaz, “ha sido utilizada por la defensa de sindicatos penalmente, invocando que este derecho se extiende hasta la posibilidad de invocar un “derecho a mentir”, bajo la tesis de que ello es un modo de defensa.” (Aparicio Díaz, Derecho a la mentira de los imputados en procedimiento penal., (2010), Pág. 180.).

En el campo tributario entonces se puede decir que el derecho a no declarar contra sí mismo, puede ser utilizado como defensa de los contribuyentes y responsables, incluso con la posibilidad de invocar un “derecho a mentir”, en el caso especial cuando se identifique la extralimitación de las facultades en los procedimientos de fiscalización e investigación de la SAT, para tal extremo se puede citar a los requerimientos de información que contienen solicitudes desorbitantes y que no todas carecen de legitimidad reglamentaria.

Por contener aporte en lo relacionado al proceso penal y a la invocación a un mecanismo frente a la coacción Tributaria se cita lo que el Tribunal Constitucional Español, ha respondido frente la invocación del derecho de mentir que, en todo caso, por virtud de este derecho, “el imputado en un

proceso penal no está sometido a la obligación jurídica de decir la verdad”, (Aparicio Díaz, La mentira, ¿un derecho del imputado? -Revista de la Toga, 2010).

De igual forma pues puede callar total o parcialmente o bien puede, incluso, mentir, pero ello no implica que se reconozca un derecho a mentir, pues cabe la posibilidad de que el procesado mienta, pero no porque le ampare un derecho a ello, sino que simplemente puede hacerlo sin tener más reproche que la ética y la moral, dado que la mentira en él es impune. (Díaz, (2016), Pág. 43.).

Con relación a la invocación del derecho a mentir, la corte de Constitucionalidad Guatemalteca se pronuncia a través de la sentencia:

El derecho que reconoce el artículo 16 de la Constitución a la persona sometida a proceso penal para abstenerse a declarar contra sí misma, se explica por la especial condición de orden subjetivo que la preserva de no incriminarse con su propio dicho, el cual puede presumirse alterado por íntimas circunstancias psíquicas que le impiden su absoluta libertad moral para pronunciarse sobre su actuación, de tal manera que la declaración del acusado no constituye un medio suficientemente idóneo para revelar la verdad material. Precisamente por esa subjetividad es que incluso la declaración o confesión voluntarias admiten prueba en contrario (Gaceta Jurisprudencial No. 91, 2009).

Se hace la anotación, ni aun la declaración contra sí constituye un prueba idónea para revelar la verdad material, toda vez que admite prueba en contrario, por lo tanto en el campo tributario el contribuyente o responsable es meramente subjetivo, mientras no se admite prueba conforme a derecho, en otro orden de expresión, el contribuyente o responsable tiene una condición de orden subjetivo como obligados tributarios preservan el derecho a no Autoinculparse o incriminarse con su propia versión de hechos.

Como se puede observar la mentira en nuestra legislación no está revestida de derecho, pero el reproche a la misma encaja más en una cuestión de índole ético o de moral. Si la mentira fuera un derecho, éste devendría amparar y, por ende, cabría exigir su satisfacción frente a conductas que impidieran su libre ejercicio. De ahí se derivaría la obligación de los órganos jurisdiccionales de reconocer el derecho que determinada persona pudiera invocar a mentir. Esta posibilidad ha sido negada, categóricamente, por el Tribunal Constitucional (Corte de Constitucionalidad). Así, pues, si no puede esgrimirse ante los Tribunales el reconocimiento de un pretendido “derecho a la mentira” para la garantía de su ejercicio, es evidente que tal derecho no existe.

Ahora bien, y en mi opinión, la mentira queda extramuros del Derecho, al menos en relación con los imputados en un procedimiento penal, permaneciendo en su ámbito natural: la ética o la moral. Probablemente ahí esté el engarce con el derecho a la defensa, como aspecto positivo: el imputado puede mentir (no por derecho) pero, en atención al derecho a la defensa, el Estado renuncia a castigar dicha conducta. Pero de ahí, en afirmar que existe un “derecho a mentir” va a un trecho insalvable. Ahora bien advierte que su ejercicio puede perjudicar al sujeto, al perder este su credibilidad en caso de ser descubierto.

Según el artículo 15 del CPPG, prevé que “El imputado no puede ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable.” El Ministerio Público, el juez o el tribunal, le advertirá clara y precisamente; que puede responder o no con toda libertad a las preguntas, haciéndolo constar en las diligencias respectivas.

De igual forma en el citado Código en el artículo 85 regula: Métodos prohibidos para la declaración. El sindicado no será protestado, sino simplemente amonestado para decir la verdad. No será

sometida a ninguna clase de coacción, amenaza o promesa, salvo en las prevenciones expresamente autorizadas por la ley penal o procesal. Tampoco se usará medio alguno para obligarlo, incluirlo o determinarlo a declarar contra su voluntad, ni se le harán cargos o reconvenções tendientes a obtener su confesión.

Los artículos desarrollados en los párrafos anteriores y lo consagrado en el artículo 16 de la CPRG, consagra, entre otros, los derechos fundamentales “a no declarar contra sí y parientes” de estas garantías, debería *a fortiori* (Real Academia Española, s.f.), considerarse incluido el derecho a no confesarse culpable, cuyo contenido básico consiste en no realizar *declaraciones* perjudiciales.

En referencia y con fines explicativos se cita el derecho comparado, manifestado en el Tribunal Europeo de derechos Humanos, en la Sentencia *Saunders v. Reino Unido*, de 17 de diciembre de 1996, manifiesta:

“«parece identificar *el derecho a no declarar contra sí mismo* (a no autoincriminarse) con el *derecho a guardar silencio*». A la luz de la mencionada Sentencia, interpreta dicho autor que este último, es decir, el derecho a guardar silencio, «puede considerarse como una modalidad Cualificada del derecho a no autoincriminarse»” (Sanz Díaz Palacios, (2004), Pág. 53.).

Pues bien, teniendo en cuenta la doctrina expuesta, se puede afirmar que los términos “derecho a no declarar contra sí mismo” y “derecho a no autoincriminarse” o “a no Autoinculparse”, designan idéntica garantía jurídica, y que ésta incluye el derecho a no confesarse culpable y, como una modalidad cualificada de la normativa.

### **1.7. El Derecho a no Autoinculparse en materia tributaria: doctrina y jurisprudencia**

En el Derecho Tributario Guatemalteco, se encuentra una serie de obligaciones que se imponen al sujeto pasivo como obligado tributario, las cuales se pueden catalogar de exorbitantes, toda vez que los deberes de colaboración que el legislador consagra tanto para contribuyentes o responsables como obligaciones directos o de terceros ajenos a la obligación tributaria, son obligaciones que aparecen contrapuestas al derecho a no declarar contra sí mismo, es decir, obligaciones que se imponen con el objetivo de aportar datos de importancia relativa o de relevancia para el fisco en sus procedimientos de comprobación, investigación, verificación y fiscalización de los tributos.

Durante la fase pre-procesal administrativa, las infracciones derivado de la acción u omisión del contribuyente o responsable que impliquen incumplimiento de los previstos en el Código Tributario y otras leyes tributarias, no tiene naturaleza jurídica sancionadora, y que las actuaciones de comprobación e investigación que se desarrollan en su seno deberían ser respetuosas con el tantas veces repetido derecho a no autoincriminarse del artículo 16 de la CPRG.

Y es que (además de en el ámbito liquidatario) dichas actuaciones podrían tener incidencia, como se dice, en un hipotético proceso penal (si la Administración apreciase indicios racionales de delito contra el fisco, y los tribunales entraran a conocer del asunto), o en un eventual procedimiento tributario sancionador (si finalmente los hechos no revistieran carácter delictivo), incluso en un proceso contencioso-administrativo relativo al ámbito sancionador tributario. Y resulta incuestionable también que el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y el derecho a la presunción de inocencia, íntimamente relacionados entre ellos, se han de respetar

en el ámbito de la represión de ilícitos administrativos y tributarios; han de garantizarse incluso con anterioridad al inicio formal de los procedimientos establecidos al efecto.

El profesor Rodolfo Spisso, en su trabajo “La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria”, Impuestos LVII-B-2378, señala que: “En materia tributaria el principio de inmunidad de declaración no puede ser opuesto al deber de colaboración de los contribuyentes y terceros en la tarea de fiscalización a cargo de los organismos recaudadores, ya que ello produciría efectos paralizadores de la actividad administrativa de comprobación del cumplimiento que de las obligaciones fiscales hagan los contribuyentes, privando a la Administración Tributaria de una pieza esencial, sin la cual se frustrarían en gran medida la consecución de los objetivos a su cargo”.

Ante dicha aportación del distinguido profesor, manifiesto mi total conformidad, toda vez que como ciudadanos estamos en la obligación de aportar al sostenimiento del Estado, y lo hacemos por medio del pago de nuestros tributos, pero a la vez; debemos resaltar el hecho de que la obligación de contribuir tiene límite que la controlan, y entre tantos límites encontramos el derecho mismo, por lo que las obligaciones de colaboración en los procedimientos de fiscalización de la SAT, se deben someter a la voluntad del legislador, quien por norma ordinaria, ha dado a conocer los elementos de la fiscalización, pero cuando el ente fiscalizador se extralimita en su función, solicitando o requiriendo elementos de fiscalización que no han sido voluntad del legislador dejarlos como obligatorios, es necesario traer al ente fiscalizador a derechos y de forma cumplir con la solidaridad existente como contribuyentes, que en todo caso es colaborar conforme a la ley (De León de León, Derechos del Contribuyente a no Auto Inculparse o Incriminarse en los Procedimientos de Fiscalización de la SAT, (2016), Pág. 13.).

Ante lo expuesto se considera que atendiendo al origen y la regulación del principio de “a declarar contra sí mismo” ( autoinculpación), este no debe limitarse a impedir la presentación de

declaraciones de autoinculpación, en un proceso de verificación y fiscalización tributaria, con fundamento en el deber de colaboración, sino que también conlleva la inconstitucionalidad de cualquier obligación de aporte de pruebas que, cualquiera que sea su naturaleza, declaraciones, documentos, testimonios, pericias, etc., puedan resultar inculpatorias de quien las presta. Ello no significa, sin embargo, que esos datos o pruebas puedan ser obtenidos por otros medios (registros, análisis, etc.), sino simplemente que no se pueden forzar su aportación por el sujeto mediante amenazas de una sanción. (Álvarez, (2014), Pág. 15.). Dicho de otra forma, la no autoinculpación rige cuando el incumplimiento es sujeto de las pruebas, pero no cuando se trate de pruebas que puedan tenerle a él como objeto”.

### **1.8. Derecho de defensa en materia tributaria**

En un sentido general, pre-jurídico y natural el verbo defenderse significa rechazar por sí mismo una agresión. “La defensa se vincula así a un mecanismo elemental de actividad instrumental necesario en la lucha por la supervivencia. (Beltran Montoliu, Pág. 77).

En el proceso penal, frente a la acusación del Ministerio Público, el ordenamiento jurídico ha de reconocer necesariamente un derecho de signo contrario, el derecho del sujeto pasivo del proceso, a obtener una tutela efectiva por medio de una adecuada defensa (Moreno Catena & Cortés Domínguez, (2005), Pág. 143, Segunda Edición.). Esto implica una serie de consecuencias trascendentales ya que el Estado, y en concreto los tribunales, no pueden llevar a cabo el proceso ni imponer penas si no existe abogado del acusado. (Beltran Montoliu, Pág. 77).

En la legislación guatemalteca se encuentra debidamente regulado el derecho de defensa, como un principio constitucional, este principio es citado a consecuencia que se derivan del derecho a no Autoinculparse. El precepto constitucional establece que “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables, en este sentido la corte de constitucionalidad se pronuncia:

“...Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública y Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, media vez, por actos de poder público, se afecten derechos de una persona. Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley. Su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica.... (...) Siendo el amparo una protección de los derechos de la persona cuando a ésta se le ha inferido agravio, no puede tenerse como causa fenecida aquella en la que una de las partes no ha tenido oportunidad de defensa, o que se le haya privado de sus derechos sin las garantías del debido proceso, siendo entre éstas de valor capital el de la audiencia o citación, que implican la base de un verdadero juicio (...) En virtud de la supremacía constitucional, todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas, por lo que en materia administrativa, como en cualquier otra, el derecho de defensa y el de audiencia deben sostenerse plenamente (...) respecto del proceso legal (...) no pueden tenerse como iguales los judiciales con los administrativos, por existir en la legislación diferentes regulaciones, las que responden a la naturaleza de cada uno de ellos, siendo, eso sí, aplicables a ambos aquellos principios que son fundamentales en todo sistema de Derecho.’...el derecho primario en todo procedimiento por medio del cual se pretenda afectar a una persona, es el derecho de la defensa jurídica, el cual se origina desde la oportunidad de audiencia debida al afectado, con el objeto de que éste alegue lo que considere pertinente respecto de la imputación que se le formula...” (Gaceta Jurisprudencial No. 57, 2000).

Las actuaciones de la SAT en los mecanismos procedimentales deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten los derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, estipula el texto jurídico, más sin embargo hace la referencia específica que su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la Administración Pública, Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, al realizar esta manifestación de cualquier otra esfera hace extensiva a las actuaciones tributarias, que es el tema que nos ocupa, siempre que cumpla con el presupuesto que los actos de poder público afecten derechos de una persona.

La plena observancia en todo procedimiento en que se sancione “El derecho de defensa resulta sustancial al concepto de proceso que implica la búsqueda de la verdad material, al plantearla, como método de encontrarla, la contracción en el juicio entre la acusación y su antítesis, la defensa. Éste derecho subjetivo público Constitucional, pertenece a toda persona a la que se le impute la comisión de un hecho delictivo”. (Figuroa Sarti & Barrientos Pellecer, (2007), ).

En la segunda parte el precepto constitucional enmarca la garantía del debido proceso donde regula que los órganos, instancias o tribunales que observan el procedimiento judicial. Por lo que establece: nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), Art. 12 [Título II]), de igual forma el Tribunal Constitucional pronuncia en una de sus gacetas lo siguiente:

“...Tal garantía consiste en la observancia por parte del tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible,

a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial. Implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en las leyes respectivas. Se refiere concretamente, a la posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio. Si al aplicar la ley procesal al caso concreto se priva a la persona de su derecho de accionar ante jueces competentes y preestablecidos, de defenderse, de ofrecer y aportar prueba, de presentar alegatos, de usar medios de impugnación contra resoluciones judiciales, entonces se estará ante una violación de la garantía constitucional del debido proceso...” (Gaceta Jurisprudencial No. 54, 1999).

El texto jurídico hace la anotación sobre la seguridad de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente, cabe señalar que dichos dispositivos se observan más para el ámbito Penal, pero la garantía es extensiva para otros escenarios como el económico coactivo, administrativo y procedimental, el procurar la obtención de la justicia y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa.

“El ser oído no puede suponer simplemente la posibilidad de argumentar, sino que ha de comprender los dos elementos básicos de todo proceso: alegar y probar. Se trata de que tanto el acusador como el acusado han de poder aportar al proceso todos los hechos que estimen adecuados al objeto del mismo (alegación) y han de poder utilizar todos los medios de pruebas legales, pertinentes y útiles para probar los hechos por ellos afirmados (prueba)”, (Montero Aroca, Principios del Proceso Penal, Una Explicación basada en la Razón, (1997), Pág. 141).

En el proceso penal, frente a la acusación del Ministerio Público, el ordenamiento jurídico ha de reconocer necesariamente un derecho de signo contrario, el derecho del sujeto pasivo del proceso,

a obtener una tutela efectiva por medio de una adecuada defensa (Moreno Catena & Cortés Domínguez, (2005), Pág. 143, Segunda Edición,). Esto implica una serie de consecuencias trascendentales ya que el Estado, y en concreto los tribunales, no pueden llevar a cabo el proceso ni imponer penas si no existe abogado del acusado (Montero Aroca, Gómez Colomer, Monton Redondo, & Barona, (2005), 14a. Edición.).

## CAPÍTULO II

### ESTÁNDARES INTERNACIONALES DEL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE

#### 2.1. Consideraciones

Para el presente trabajo es necesario resaltar que las regulaciones jurídicas de otros países bajo su marco democrático han adoptado por la mayoría de Estados en los que predomina el respeto a los Derechos humanos, se encuentra regulado en los compendios Constitutivos, el Derecho de declarar contra sí y de inocencia, por lo que se expone a manera de referencia los estándares internacionales siguientes:

#### a) El Salvador

Artículo 12: "... Toda persona a quien se impute un delito, se presumirá inocente mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley y en juicio público, en el que se le aseguren todas las garantías necesarias para su defensa..." (Constitución de El Salvador - Comentada por Verónica Gómez, s.f.).

#### Jurisprudencia

##### A. Presunción de inocencia.

1. Sobre el *contenido y alcance de la presunción de inocencia*, el tribunal ha afirmado que "toda persona sometida a un proceso o procedimiento, es inocente y se mantendrá como tal dentro del proceso o procedimiento, mientras no se determine su culpabilidad por sentencia definitiva condenatoria o resolución motivada, y respetando los principios constitucionales procesales. Por lo tanto, se considera que ninguna persona –natural o jurídica– puede verse privada de algún

derecho por aplicaciones automáticas y aisladas de ‘presunciones de culpabilidad’, sean legales o judiciales, ya que las mismas son inconstitucionales si no se acompañan de otros medios de prueba que lleven a una conclusión objetiva de culpabilidad." (Constitución de El Salvador - Comentada por Verónica Gómez, s.f.), (Sentencia de 10-II-1999, 1999).

## **b) Colombia**

Artículo 29: “El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio. En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.” (Constitución Política de Colombia (Actualizada con los Actos Legislativos a 2016), (1991)).

## **c) España**

Artículo 17: “Derecho a la libertad personal numeral 3. Toda persona detenida debe ser informada de forma inmediata, y de modo que le sea comprensible, de sus derechos y de las razones de su detención, no pudiendo ser obligada a declarar. Se garantiza la asistencia de abogado al detenido en las diligencias policiales y judiciales, en los términos que la ley establezca.

La Constitución Española, en su artículo 24 número 2) preceptúa: Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos”. (Constitución Española, (1978)).

“Sobre dicho principio se ha expresado el Tribunal Constitucional Español, quien ha dicho que “...la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del “ius puniendi” en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que pueden defenderse las propias posiciones”.

Como podemos notar el tribunal español no hace excepción al principio de inocencia y de forma singular lo confirma y ratifica en la sentencia expuesta, el profesor de Compostela, Antonio López Díaz, realiza una breve pero muy ilustrativa descripción de las consecuencias que se derivan del principio de inocencia, las que han sido recogidas en dos sentencias del TCE, la 55/1982 y 21/1984. Para este autor: “La presunción de inocencia comporta que toda persona acusada de delito o falta se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente declarada”.

La presunción de inocencia tiene un papel relevante no solo en materia de procesos judiciales, sino también en los procesos administrativos, entre ellos el tributario, donde el contribuyente será inocente hasta que un acto del Juez administrativo determine lo contrario.

Este principio no agota aquí sus alcances, sino que del mismo provienen las facultades de no Autoinculparse y a no declarar contra un mismo, de las cuales me ocupó seguidamente, ya que las mismas tienen particulares derivaciones en el ámbito tributario con especial atención en los procedimientos de verificación y /o comprobación (fiscalización) realizados por la SAT. (De León de León, Derechos del Contribuyente a no Auto inculparse o Incriminarse en los Procedimientos de Fiscalización de la SAT, (2013), Pág. 4.)

#### **d) Argentina**

Artículo 18: “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquella exija, hará responsable al juez que la autorice.” (Constitución de la Nación de Argentina, 1994)

### **e) República de Chile**

Artículo 7: “El derecho a la libertad personal y a la seguridad individual.

f) En las causas criminales no se podrá obligar al imputado o acusado a que declare bajo juramento sobre hecho propio; tampoco podrán ser obligados a declarar en contra de éste sus ascendientes, descendientes, cónyuge y demás personas que, según los casos y circunstancias, señale la ley; 37.”

(Constitución Política de República de Chile, 37 Letra modificada por el artículo 1º, N° 10, letra c), N° 2 de la ley de Reforma Constitucional N° 20.050, 1980).

### **f) Estados Unidos Mexicanos**

Artículo 20: “El proceso penal será acusatorio y oral. Se regirá por los principios de publicidad, contradicción, concentración, continuidad e inmediación.

B. De los derechos de toda persona imputada...

II. A declarar o a guardar silencio. Desde el momento de su detención se le harán saber los motivos de la misma y su derecho a guardar silencio, el cual no podrá ser utilizado en su perjuicio. Queda prohibida y será sancionada por la ley penal, toda incomunicación, intimidación o tortura. La confesión rendida sin la asistencia del defensor carecerá de todo valor probatorio;” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial 5 de febrero de 1917 Fe de erratas 6 de febrero de 1917, Actualizada con la reforma a los artículos 75, 115, 116, 122, 123 y 127 publicada en el DOF el 24 de agosto de 2009, 1917).

## **g) Panamá**

Artículo 25: “Nadie está obligado a declarar en asunto criminal, correccional o de policía, contra sí mismo, su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.” (Constitución Política de la República de Panamá Esta edición de la Constitución Política de 1972 está ajustada a los Actos Reformatorios de 1978, al Acto Constitucional de 1983, a los Actos Legislativos No. 1 de 1993 y No. 2 de 1994, 1972).

Lo expuesto muy brevemente durante el capítulo, sobre los Estándares Internacionales de algunos países en el contexto del derecho a no Autoinculparse y lo relativo al contenido en materia del principio de declarar contra sí mismo (Autoinculparse), consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Sobre la juridicidad o criterio favorable al predominio de las soluciones de estricto Derecho en los asuntos políticos y sociales. Se concluye sobre la indiscutible jerarquía que demanda la garantía de la auto-inculpabilidad que hace extensiva la observación del principio de presunción de inocencia, constituyéndose como una regla general de Derecho y de aplicación en todos los procesos procedimentales y administrativos tributarios ejecutados por la SAT. Por lo que se puede definir que la aplicación del derecho a la no autoinculpación es de carácter universal.

## **CAPITULO III**

### **MECANISMOS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La fiscalización, es utilizada como herramienta de control para la Administración Tributaria, por tener un carácter vital, ejerce esta función mediante presencias fiscales o labor preventiva permanente, en cuanto a verificar el cumplimiento de los deberes formales o pecuniarios mediante procesos masivos de validación de las declaraciones y de cruces de información, o bien, a través de auditorías fiscales a los estados financieros, libros autorizados contables, documentos y declaraciones relacionado a impuestos presentadas por los contribuyentes.

Lo anterior requiere para su ejecución, tener previamente una planificación, programación, ejecución y control eficiente. En otras palabras, estas tareas deben ser desarrolladas eficazmente para así controlar adecuadamente el cumplimiento tributario, este procedimiento deberá tener su inicio desde la intendencia de fiscalización (figura del primer nivel) seguidamente ejecutadas por la división de fiscalización de cada región. El propósito del material es enumerar los mecanismos que se deben atender en los procedimientos de presencia fiscal en los procesos masivos de fiscalización.

#### **3.1. Superintendencia de Administración Tributaria**

“Es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna su ley orgánica. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa,

así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”. (Decreto 1-98 LOSAT, (1998) Art. 1).

### **3.1.1. Funciones y atribuciones generales de la Superintendencia de Administración Tributaria**

“Son funciones de la Administración Tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.” (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991), Art. 19).

La reforma estructural de la SAT a partir de 1998, tiene como finalidad recaudar con mayor efectividad los ingresos del estado, compromiso adquirido en la firma de la paz durante el año 1996. Uno de sus objetivos principales es el combate a la evasión, la defraudación y la simplificación de sus procedimientos entre otros, que puedan aumentar la moral tributaria de los contribuyentes o responsables de las obligaciones tributarias.

Para tal efecto la Administración Tributaria tiene regulada sus funciones específicas en su ley orgánica y para efectos del estudio se cita las siguientes:

- a) 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 administran y recaudan las municipalidades.
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria. (Decreto 1-98 LOSAT, (1998), Art. 3).

Esta manifestación es fundamental para enmarcar la delegación que la ley le otorga a la Administración Tributaria el cual deberá atender lo relacionado a administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos con independencia, tanto económica como funcional, administrativa y política.

### **3.2. Mecanismos de los procedimientos de fiscalización**

“Es una serie de etapas o fases que se ejecutan por y ante las autoridades administrativas (funcionarios y empleados públicos) con la finalidad de tomar alguna decisión. Continúa manifestando dicho autor que el procedimiento existe para resolver problemas planteados por medio de peticiones e impugnaciones, siendo distinto al procedimiento o proceso judicial”. (González Catillo, 1994) (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991) Art. 126).

Por su parte y en el mismo orden de ideas, Méndez Ochoa, define “El procedimiento administrativo tributario como aquella manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria”. (Mendez Ochoa, 2000).

Gálvez expone que “El procedimiento administrativo tributario, es una manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria”. (Gálvez Anléu, 2017, pág. 562).

De lo anterior expuesto se define que, procedimiento administrativo: “Es la acción de control administrativo externa que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria, para establecer el cumplimiento y verificación de los deberes formales o sustantivos del contribuyente, a través de procedimientos con carácter reglamentarios.

Dentro de las de gestiones de la Superintendencia de Administración Tributaria, su actuación se encuentra en la Ley Orgánica, estableciendo la facultad de ejercer la administración del régimen tributario, es decir la recaudación, control y fiscalización de los tributos y la estricta observación y aplicación de la reglamentación tributaria. Y para la realización de estas facultades se encuentra una serie de procedimientos administrativos, debidamente reglamentados en el Código Tributario.

El procedimiento inicial de determinación de la obligación tributaria, tiene como fuente “el acto mediante el cual el sujeto de la relación jurídica tributaria (contribuyente o responsable) o la Administración Tributaria, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma, de igual forma la omisión de actos formales”. (Gálvez Anléu, 2017, pág. 562).

El Código Tributario en su capítulo V, artículo 121, establece el proceso administrativo identificando su naturaleza, estableciendo que será iniciado de oficio, que se le denomina “Procedimientos especiales de determinación de la obligación tributaria por la Administración”.

Cabe señalar que también el contribuyente o responsable tiene la parte facultativa en el procedimiento administrativo, siempre que observe lo relacionado a la norma de como iniciarlo.

Cabe realizar la anotación que citados procedimientos de fiscalización realizados por la SAT, deberán estar revestidos de legalidad, para lo cual el contribuyente o responsable deberá consultar el expediente para establecer con precisión si se encuentra dentro de la programación anual previamente autorizados por la intendencia de fiscalización (figura organizativa del primer nivel), quien tiene a su cargo las funciones administrativas sustantivas, que dentro de sus competencias, funciones y responsabilidades regulados en el artículo 33 y numerales siguientes:

“...2) Planificar, coordinar la implementación y evaluar las actividades de las Divisiones de Fiscalización y de las Divisiones de Resoluciones de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes, Contribuyentes Especiales Medianos, de las Gerencias Regionales; estableciendo conjuntamente con éstas sus objetivos y metas;

...4) Formular, coordinar la implementación y evaluar la ejecución de los planes y programas relativos a su competencia; La Intendencia de Fiscalización, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

...7) Coordinar la implementación y evaluar el desarrollo de los planes y programas relacionados con la fiscalización de las obligaciones tributarias, incluyendo las obligaciones tributarias derivadas del comercio exterior;

8) Emitir las normas y directrices para la planificación y programación de la fiscalización a nivel nacional;...”

(Acuerdo del Directorio 07-2007 RISAT, (2007) Art. 33).

La Intendencia de Fiscalización, es la figura organizativa del primer nivel, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales. Por lo tanto cualquier procedimiento administrativo relacionada con la fiscalización sustantiva o formal debe iniciarse desde esta intendencia, “toda vez que las

gerencias regionales y con especificidad la división de fiscalización, dependen de esta figura organizativa” ( De León De León, 2013, pág. 59).

### **3.2.1. Características de los procedimientos de fiscalización**

Dentro de la exposición es imprescindible enumerar las características de forma general y de forma en particular que atiende al Procedimiento Administrativo Tributario en toda su extensión. Es de relevancia mostrar que se encuentra formalmente descrita en el decreto 6-91 Código Tributario Guatemalteco y desarrollado por Castillo González:

- a) **“Sencillez:** Es decir que carece de complejidad, se encuentra desprovisto de diligencias enredadas.
  
- b) **Rapidez:** Es conducido por la Superintendencia de Administración Tributaria, con celeridad y prontitud.

Este procedimiento administrativo tributario, la SAT, debe impulsarlo de oficio por mandato legal. Sin embargo, la práctica demuestra que la petición de parte resulta de imperiosa necesidad a fin de asegurar el diligenciamiento rápido de los procedimientos. (Con especial atención en el proceso de verificación, investigación y resolución del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero).

- c) **Informal:** Las actuaciones no se encuentran sujetas a exterioridades específicas, ni requieren el auxilio de abogado.

El contribuyente o responsable deberá atender con salvedad los requisitos taxativamente establecidos en el Código Tributario, desde la solicitud inicial, procedimiento y resolución que

liquida el expediente, que en todo caso sería el elemento formal del procedimiento, atendiendo lo que regula el artículo 122, “Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad.” (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991), Art. 122).

En las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos de identidad del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos. La omisión de uno o varios de los requisitos enumerados en el artículo 122 del CT, no será motivo para rechazar la solicitud. La Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado y fundamentado en ley.

**d) Por Escrito:** Todas las Etapas del proceso de principio a fin han de ser escritas.

El Código Tributario declara explícitamente que la primera solicitud y medios de impugnación deberán realizarse por este medio y la Administración Tributaria, no puede denegar cualquier gestión que realice el contribuyente o responsable por escrito, y está obligada a procurar el trámite correspondiente y notificar sobre su posible improcedencia, haciendo extensiva que deberá ser notificada bajo razón y fundamento en ley de lo contrario deberá entrar a conocer como corresponde.

e) **Es público para los interesados:** El proceso es secreto no en forma absoluta, por cuanto se permite la publicidad del mismo exclusivamente para los interesados.

De acuerdo con el Código Tributario, tendrán acceso a las actuaciones:

...Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales acreditados ante la Administración Tributaria, así como los profesionales universitarios que funjan como asesores de estos. A los primeros se les exige justificar su identidad y debidamente acreditados ante la SAT; a los segundos, una autorización escrita otorgada por los contribuyentes o responsables, con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991) Art. 126)

Hay que resaltar la omisión de técnica reglamentaria, en el artículo 126 del CT, toda vez que el mismo empieza de la siguiente forma: En congruencia con lo que establece el artículo 101 de este Código,... y el referido artículo, fue reformado por el artículo 14 del Decreto 03-04 y suspendido provisionalmente por la corte de constitucionalidad , mediante expedientes 112 y 122-2004, y derogado por el artículo 68, del Decreto Numero 20-2006 de fecha 06-07-2006.

f) **Prueba Legal:** Cuanto documento aporte el interesado y cuanta diligencia se lleve a cabo constituye medio probatorio a favor o en contra de la petición del interesado, siempre que el documento y la diligencia se fundamente en leyes y reglamentos, de manera que el funcionario y el empleado puedan resolver exclusivamente con base en lo probado. Regulado por el Código Tributario, “toda actuación ante la Administración Tributaria podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho”. (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991), Art. 142 "A")

### **3.3. Estructura de los procedimientos de fiscalización**

Se hace mención a lo desarrollado en el enunciado 3.1. Mecanismos de los Procedimientos de Fiscalización, que los procedimientos tributarios pueden iniciarse de oficio, es decir por la AT, en atención a sus funciones de control y fiscalización. Cabe mencionar que las resoluciones dictadas en este proceso son impugnables ante los tribunales competentes.

Conforme lo dispuesto en materia tributaria, “todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la AT; en este caso por auditores tributarios, calidad que deberán acreditarse ante el contribuyente o responsable.” (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991) Art. 152).

#### **3.3.1. Nombramiento o autorización**

En materia tributaria lo dispuesto en el artículo 152 del CT: “todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado debidamente autorizado”. El nombramiento o autorización es fundamental para dar inicio a la etapa de fiscalización de un contribuyente. Es de importancia atender la información específica del nombramiento: La clara especificación de la materia de impuesto a fiscalizar, así como los períodos a que ésta debe sujetarse. También se incluye la competencia específica de quien autoriza la fiscalización y de quien debe realizarla.

Nombramiento o autorización puede ser, según el caso, para constituirse en el domicilio fiscal de un determinado contribuyente a objeto de efectuar una fiscalización; o bien, en un sector o zona específica cuando se trata de labores masivas de presencia fiscal. A objeto de uniformar y estandarizar la documentación que se debe utilizar en los procesos de fiscalización y de auditorías, se instruye en el sentido de utilizar como “NOMBRAMIENTO“, los formatos que

automáticamente son emitidos por el Sistema Informático de Fiscalización (FISAT), el cual también emite el requerimiento respectivo.

“La acreditación o nombramiento oficial” (Acuerdo 07-2007 RISAT Art. 54), es emitida y firmada por la autoridad competente o autorizada para tal efecto, por lo que corresponde a los jefes de la División de Fiscalización de las distintas gerencias regionales (central, sur, occidente y nororiente).

Dentro del ámbito territorial que el Reglamento les atribuye, las Gerencias Regionales son las dependencias encargadas de la ejecución y control de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo a las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos.

### **3.3.2. Requerimientos de información**

La Administración Tributaria dentro de sus obligaciones, está la de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos ejecutará a través de sus dependencias del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de materia tributaria: Código Tributario, Ley Orgánica y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

El Dr. de León expone: “Es la notificación del acto administrativo, originado por la acción de fiscalización, conforme al CT y normativa aplicable.” (De León de León , 2016, pág. 20)

La normativa tributaria establece que: Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aun cuando no tengan personalidad jurídica, están obligados a proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos, dejando a salvo los datos protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes especiales. (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991), Art. 30)

De manera categórica el legislador ha dejado normado que todo sujeto indiferentemente su naturaleza, inclusive aun careciendo de inscripción ante la administración tributaria, marca la obligatoriedad a proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto (bajo nombramiento), la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos.

Para el caso del presente estudio se desarrollan tres tipos de requerimientos de información:

**a) Requerimiento de Información**

Es el medio idóneo donde se solicita al contribuyente la información necesaria para dar inicio a la actuación fiscal, indicando en forma precisa, tanto la materia de impuesto a fiscalizar como los períodos que abarca la revisión. En él se indica además, la documentación que es requerida para la fiscalización, como también se incorporan los datos relacionados con el “nombramiento”, mediante el cual se autoriza al auditor o auditores a realizar la fiscalización, se indica su Unidad de adscripción y se deja constancia expresa del número y fecha de dicha autorización. A objeto de uniformar y estandarizar la

documentación que se debe utilizar en los procesos de fiscalización, el auditor asignado genere el requerimiento del caso que le ha sido asignado.

#### **b) Requerimiento de presentar declaración**

El citado requerimiento, tiene su iniciación en dos vertientes, una cuando se observa que el contribuyente ha provocado la falta de cumplimiento de las declaraciones de impuestos, citado requerimiento lo regula el artículo 107 del CT, que desarrolla la determinación de oficio y el segundo por para darle seguimiento a los planes de fiscalización o control por parte del ente fiscalizador, más sin embargo es de importancia resaltar lo establecido en el artículo citado artículo:

En los casos en que el contribuyente o el responsable omitan la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar.

Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme este Código, así como la de las sanciones e intereses que corresponda. Seguidamente procederá conforme a lo que establecen los artículos 145 y 146 de este Código. (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991), Art. 107)

La otra vertiente se desarrolla dentro de las facultades de la Administración Tributaria en desarrollar los programas de verificación masiva en el territorio, con el objeto de corroborar la existencia del cumplimiento a los deberes que establece el artículo 107 del CT y darle cumplimiento según el artículo 30 del CT.

La norma reglamentaria deja regulado derechos del contribuyente al referirse que la Administración Tributaria y sus funcionarios recibirán la información bajo reserva de confidencialidad. Cuando se trate de información protegida por virtud del secreto profesional, la Administración Tributaria observará las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos. El contribuyente o responsable goza de este derecho constitucional desarrollado en el artículo 30 de la CPRG y en el mismo sentido se refiere la corte de constitucionalidad en la Gaceta 33, expediente 553-93 Sentencia 13-0989.

### **c) Requerimiento de información respecto de terceros**

Este tipo de requerimiento se encuentra regulado en los artículos 30 y 30 A, 30 B y 30 C, a manera de análisis de desarrollaran de la siguiente manera:

Información respecto a terceros, La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la autoridad superior podrá requerir de cualquier persona individual o jurídica, el suministro periódico o eventual de información referente a actos, contratos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, en forma escrita, electrónica, o por otros medios idóneos, siempre que se relacionen con asuntos tributarios, no transgreda el secreto profesional ni la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República, leyes especiales y lo dispuesto en este Código. En todo caso, la Superintendencia de Administración Tributaria recibirá la información bajo reserva de confidencialidad.

Dicha información deberá ser presentada utilizando formulario u otro medio que facilite la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, dentro del plazo de veinte días de recibido el requerimiento. (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991) Art. 30 "A").

Cabe resaltar que la Administración Tributaria despliega su facultad en este procedimiento jurídico al requerir la información como lo señala puntualmente a terceros, no directamente al

obligado tributario, este procedimiento es conocido como “Cruce de Información” este mecanismo es facultativo cuando la norma establece “podrá”, es opcional en el procedimiento y la información requerida se refiere a actos, contratos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, en forma escrita, electrónica, o por otros medios idóneos, siempre que se relacionen con asuntos tributarios, y no transgreda el secreto profesional ni la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República.

### **3.3.3. Requerimientos de información, su incumplimiento y efecto en relación a la resistencia a la acción fiscalizadora**

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

También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias. (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991) Art. 93).

El procedimiento que ejecuta la Administración Tributaria en relación a los requerimientos de información, conlleva implícita la amenaza al contribuyente o responsable sobre el incumplimiento a lo requerido libros, documentos y archivos, o al sistema informático en el plazo de 3 días, lo tipificará como resistencia a la acción fiscalizadora, haciendo valer lo regulado en el artículo 93 del CT.

En el mismo sentido de procedimiento de verificación, si el contribuyente, representante o responsable se negare a colaborar en la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, la Administración Tributaria lo tipifica como resistencia a la acción fiscalizadora.

De lo anterior expuesto se hace la anotación sobre este procedimiento que realiza la Administración Tributaria, que en su particular intervención hace uso de la discrecionalidad o bajo amenaza para obtener información aun la que no se encuentra regulada en el Código Tributario y que el contribuyente para librar dicha presión cumple con lo requerido sin computar que a postreras, la información vertida será utilizado para Autoinculparse.

Haciendo referencia a la información presentada por el contribuyente o responsable al cumplimiento a lo señalado en el requerimiento de información y que no se encuentra regulada por el legislador dentro de la normativa jurídica tributaria en los artículos 100 y 112 del CT, no puede catalogarse como omisión de parte del contribuyente o responsable, careciendo de fundamento para establecer la resistencia a la acción fiscalizadora.

En otra consideración si fuera presentada la información aun careciendo de base legal establecida en los artículos de elementos de fiscalización y obligaciones de los contribuyentes o responsables, citados en el párrafo anterior, aun así los auditores tributarios pretenden determinar un ajuste con la información vertida bajo voluntad del contribuyente y no regulados en la ley < no podrán ser utilizados> y de ser utilizados, la Administración Tributaria estará violentando un Derecho

Constitucional de “Declarar Contra sí o autoinculpación”, “ninguna persona puede ser obligada a declarar contra sí misma,” (Constitución Política de la República de Guatemala, (1985), art. 16 [Título II]).

#### **3.3.4. Acta administrativa**

El acta Administrativa es el “documento escrito, donde consta la síntesis de los asuntos tratados y las decisiones adoptadas por un órgano colegiado de una entidad... Documento que debe cumplir los requisitos mínimos de la ley para la existencia, validez y eficacia de las decisiones”. (Documentos Administrativos, 2012)

Para la Administración Tributaria: “Define como el documento que describe los sucesos ocurridos durante una diligencia realizada por las autoridades fiscales”. (GLOSARIO SAT - Fispack, s.f.)

El Código Tributario en el capítulo V, habla sobre el Proceso Administrativo, y en su sección quinta despliega lo relativo a las infracciones que se establezcan con ocasión de inspecciones o actos similares y en el artículo 151 establece:

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

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

Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad. <\*Reformado por el Artículo 29, del Decreto Del Congreso Número 29-2001 el 10-08-2001> (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991) art. 151).

Parafraseando al Dr. de León (2013), en el campo tributario se conoce como ACTA DE CIERRE. En la práctica se ha observado la falta de aplicación correcta según el artículo 151 del CT referente al acta, no se cumple, toda vez que en los procedimientos de fiscalización, las actas se han utilizado como un mero salvaguarda del procedimiento, por medio de la cual los profesionales actuantes proceden ocasionalmente, dejan plasmado en la misma (acta) el incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria.

Cabe señalar que existe una excepción de la sección de operativos fiscales, que todos los actos sobre los cuales se imputan infracciones de índole formal, como por ejemplo lo descrito en los artículos 85, 86 y 94 del CTG. (Los artículos 85 y 86 trata sobre Infracciones sancionadas con el cierre temporal y el artículo 94 desarrolla las infracciones a los deberes formales), los dejan plasmados en el acta administrativa, y para el objeto del estudio, se expondrá que en pocas ocasiones se utiliza el acta como el medio para exponer con precisión un incumplimiento tributario.

El acta administrativa es uno de los documentos más importante del procedimiento de fiscalización con el finalizan las actuaciones inspectoras, el acta contiene los sucesos ocurridos durante una diligencia realizada, ya que recoge todos los hechos, actuaciones y elementos que se han tenido en cuenta para la correcta determinación del tributo.

Su característica es ser documento público, fraccionado en libros con hojas movibles debidamente autorizados y enumerados por la Contraloría General de Cuentas de Guatemala.

“Las actas que rindan los auditores tributarios de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en cuanto no se demuestre su inexactitud o falsedad. (Reformado por el artículo 29 del Decreto 29-2001)” (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991) art. 151).

Parafraseando al Dr. De León, (2013), Para tal efecto el contribuyente, representante legal, responsable o encargado del punto de venta deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente, a quien se le advertirá que deberá informar al contribuyente de manera inmediata. En caso de negativa a cualquier acto de fiscalización o comparecencia, se suscribirá acta, haciendo constar el hecho.

En otro procedimiento el acta, es común que sea utilizada para la devolución de documento y en algunas ocasiones se dejan plasmadas las bases para tipificar una posible resistencia a la acción fiscalizadora, por lo que tanto el contribuyente, responsable, contador registrado, asesor nombrado o encargado de administrar el negocio, que son las personas que pueden figurar en el acta, al momento de manifestar, deben ser cautos en la misma, y no dejarse llevar por la propuesta que los auditores de SAT realizan, toda vez que el apartado del manifiesto es fundamental, para dar vida a una posible infracción o es el medio fundamental de defensa. (De León De León, 2013, pág. 74)

Como se observa el acta administrativa conlleva una serie de síntesis que puedan revelar información acerca de los sucesos ocurridos durante una diligencia realizada, ya que recoge todos los hechos, actuaciones y elementos que se han tenido en cuenta para la correcta determinación del tributo. Deviene la importancia en el momento de manifestar, deben ser cautos en la misma, y no dejarse llevar por la propuesta que los auditores de SAT realizan, toda vez que el apartado del

manifiesto es fundamental, para dar vida a una posible infracción o es el medio fundamental de defensa.

#### **3.3.4.1. Actas administrativas y su clasificación**

En el Código Tributario Guatemalteco, se observa la ausencia del desarrollo de los tipos de actas a los que el contribuyente y responsable puede estar sometido, por lo que en la práctica se desarrolla las siguientes:

##### **a) Actas con Acuerdo**

“El acta de conformidad o con acuerdo, técnicamente se concibiera como un allanamiento o aceptación por el contribuyente de los argumentos inspectores y, en suma, de la propuesta de liquidación.” (Instituto de Estudios Fiscales, (2005), Pág. 416)

Para la Dra. Anleú” Son aquellas actas en las que el contribuyente llega a un acuerdo con la Administración Tributaria, antes de la liquidación de la deuda tributaria, en la aplicación de la norma al caso concreto o en la estimación y valoración de elementos de la obligación tributaria... El acuerdo es potestativo de la Administración y por tanto el contribuyente no podrá obligar a realizar este tipo de acuerdo. (Gálvez Anleú, Código Tributario Concordado con Jurisprudencia Constitucional, (2017, pág. 655)

En el mismo sentido el Dr. De León pronuncia, “Son los que al establecer los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación, verificación e investigación, la SAT, entienda que puede proceder a la conclusión de un acuerdo, en sentido que, del resultado de la inspección...” (De León De León B. , 2013)

Las actas administrativas en su contenido deberán contar con los elementos que se deben observar en la elaboración, especialmente de este tipo de documento y por lo que es fundamental identificarlo y para el caso cito lo que ha desarrollado la Dra. Anleú:

- a) El fundamento de la aplicación de los conceptos jurídicos, la estimación valoración o medición de los datos.
- b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de ajuste..., dependiendo de la etapa procedimental en que se llegue el acuerdo. (Gálvez Anleú, Código Tributario Concordado, Anotado con jurisprudencia Constitucional, (2017), pág. 655)

#### **b) Actas de Conformidad:**

Parafraseando lo dicho por el Dr. De León, “Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, el contador registrado, administrador de negocio o asesor nombrado, manifiesten su conformidad con el 100%, dicho en otras palabras, de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación, verificación e investigación por parte de la SAT, constituyan la conformidad del contribuyente y se hará constar en dicha acta administrativa”.

#### **c) Actas de Inconformidad:**

Desarrollado por el Dr. De León (2013), por considerar valiosa la aportación se tomará literal lo siguiente:

Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, su contador registrado, administrador de negocio, asesor nombrado, manifiesten su inconformidad con el 100% de acta administrativa o ciertos puntos de la misma, por lo que tal inconformidad se hará constar en dicha acta. Dicha inconformidad, se puede manifestar de la siguiente forma:

- a) Desiste de comparecer en el acta
- b) No firma

- c) Manifiesta su contradictorio
- d) Detalla los hechos descubiertos
- e) Solicita en su manifiesto que se modifique la propuesta descrita en el acta
- f) Hace solicitud al fisco para que se deje sin efecto el acta y que se formalice el actuar en otra nueva que sustituya la anterior
- g) En el acta no puede prevalecer el deseo del fisco

Aspectos a considerar al momento de figurar en un acta administrativa:

1. Leer con precisión los hechos que en la misma se plantean
2. Manifiestar lo que se considere pertinente, de lo contrario no hacerlo
3. Si en el acta administrativa existen vicios que vulneren derechos fundamentales del contribuyente y responsable, realizar el manifiesto correspondiente y no firmar la misma como una muestra del desacuerdo existente.
4. En Guatemala fuera del idioma oficial que es el Español, existen diversidad de idiomas reconocidos, por lo que si un contribuyente no lee o no entiende con perfección el idioma Español, puede solicitar que se redacte el acta en su Idioma materno o en su defecto la intervención de un traductor autorizado, para que de esa forma no se vulneren derechos fundamentales de los contribuyentes. Lo descrito con anterioridad es una obligación del fisco realizarlo.
5. Si dentro del acta los profesionales actuantes de la SAT, describen actos argüidos de falsedad, basta con que se demuestre lo contrario para que el acta sea ineficaz y no cobre vida jurídica alguna. (De León De León B. I., 2013)

Se concluye que las actas administrativas son los medios probatorios que utiliza la Administración Tributaria, en el procedimiento de fiscalización, obtenidos en las actuaciones de comprobación, verificación e investigación, y en suma la propuesta de una posible liquidación o faltas por parte del contribuyente o responsable.

En el mismo sentido, las actas administrativas elaboradas por auditores tributarios derivado del procedimiento de fiscalización, son las que al establecer los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación, verificación e investigación, puede proceder a la conclusión de los hechos acontecidos y que dan como resultado la elaboración de las actas administrativas: Con acuerdo, de conformidad o inconformidad, en sentido que del resultado de la inspección resulten propuestas que deban concretarse en la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, teniendo en consideración que son instrumentos regulados por el derecho para la introducción en el procedimiento de las fuentes de prueba. O que resulte necesaria la interpretación analógica de la norma, o que sea necesario establecer estimaciones, valoraciones o mediciones que en ambas vías no se cuenta con certeza de su aplicación.

### **3.3.5. Enmienda y nulidad del procedimiento administrativo**

Este recurso se interpone por vicios de procedimiento, sustanciales o cuando se violen garantías constitucionales. La eficacia de este recurso consiste en que el recurrente solicita que se anule el procedimiento, y a lo largo se consigue que queden sin efecto los actos de la Administración Tributaria.

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

- a) Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento.
- b) Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial (violación de garantías constitucionales) en ellas.

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación. (Decreto 6-91, Código Tributario, (1991), art. 160)

En la literal “a” del citado precepto tributario se refiere cuando la Administración Tributaria hubiese incurrido en defectos u omisiones de procedimiento. Es aplicable también a disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

La enmienda o la nulidad serán procedentes en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando proceda el recurso de revocatoria (se hace la aclaración que el recurso de reposición ya no es aplicable para en materia tributaria), (Decreto 37-2016, Ley para el Fortalecimiento de la transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria, (2016) art. 55) según corresponda, ni cuando el plazo para interponer éstos haya vencido.

La norma jurídica, establece que es improcedente la enmienda o la nulidad cuando éstas se interpongan después del plazo de tres días de conocida la infracción. Bajo el precepto resolutivo la Administración Tributaria deberá resolver la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince (15) días de su interposición y categóricamente manifiesta que la resolución no será impugnabile.

Según el referido artículo 160 del CT, la nulidad es operante de oficio o petición de parte, lo que quiere decir que la misma puede ser declarada por la SAT, sin necesidad de que el obligado tributario, lo haga saber.

Con relación al efecto de la nulidad, la misma tendrá un efecto declarativo y retroactivo a la fecha del acto, salvo derechos adquiridos de buena fe por terceros, en cuyo caso operará a futuro.

Un efecto retroactivo de la nulidad sería durante el proceso de fiscalización, la notificación del requerimiento de información, no cumple las características legales de la notificación, por lo tanto el sujeto pasivo, alega nulidad de la notificación, por la existencia de cualesquiera de los vicios sustanciales (violación de garantías constitucionales), si es procedente, la SAT, se obligará a resolver sobre la misma, y dejar sin efecto el requerimiento de información inicial, realizando nuevamente el proceso de la notificación, dicho mecanismo interrumpe el inicio a la vida jurídica, ya que los plazos de atención a requerimiento nunca nacieron jurídicamente y por lo tanto se debe retrotraer el procedimiento inicial.

Otro escenario administrativo donde procede la nulidad: Es en la audiencia, una vez notificada y empezado el proceso administrativo de defensa, se detectan errores de cálculo de procedimiento y que afecta garantías constitucionales de los obligados tributarios, se solicita la nulidad del acto y el efecto es que al declararlo firme, la notificación de la audiencia se debe retrotraer y empezar de nuevo el procedimiento, lo que quiere decir que los plazos para la defensa, nunca nacieron a la vida jurídica y por lo tanto debe esperar la notificación correcta del nuevo acto.

### **3.3.5.1. Alcances de la nulidad del procedimiento administrativo**

Como lo establece el CTG en su artículo 160 la Administración Tributaria podrá resolver la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación. Por lo que se concluye que la nulidad puede ser parcial o total.

La nulidad parcial, no alcanza a las otras partes que resulten independientes de la parte nula, salvo que sea su consecuencia, o que no impide la producción de efectos para los cuales el acto puede ser idóneo, salvo disposición legal en contrario, se llama a ejemplo lo resuelto en cualquiera de los ejemplos descritos en el apartado 3.3.5 literales a) y b).

La nulidad total, y para enmarcar su aplicación se podrá citar la nulidad de la actuación desde el nombramiento de auditoría, lo que provocaría la inexistencia del acto administrativo y por lo tanto la nulidad tendrá que ser total. Tomar en consideración que los actos que adolecen de nulidad absoluta no producen efecto, no son revalidables por confirmación.

Quien declara la nulidad, por defectos u omisión de procedimientos o de advertirse vicios sustanciales en las actuaciones, dispone la conservación de aquellas actuaciones o trámites cuyo contenido hubiera permanecido igual de no haberse incurrido en el vicio. Lo anterior expuesto está contemplado en el CTG, al declarar que en ningún caso (enmienda o nulidad) se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.

### **3.3.5.2. Instancia competente para declarar nulidad del procedimiento administrativo**

Bajo el marco normativo jurídico el artículo 160 del CT. Establece que la Administración Tributaria bajo la autoridad superior jerárquica (Superintendente), le da la facultad de actuar y resolver de oficio o petición de parte; dicha actuación de la Administración Tributaria puede conocer y declarar la nulidad del acto. Como anotación, considerar que si se trata de un acto dictado por una autoridad que no está sometida a subordinación jerárquica, la nulidad se declara por resolución de la misma autoridad.

### **3.4. Análisis de supuestos de autoinculpación en materia tributaria**

Para realizar un análisis exhaustivo en relación a la aplicación de la garantía Constitucional a “Declarar contra sí...,” que lleva implícito “el derecho a no Autoinculparse” en el campo Tributario, para tal efecto se desarrolla lo promovido por el notable Dr. J. Alberto Sanz Díaz-Palacios y citado por el Dr. Bayron Inés de León de León, en Ponencia del Posgrado titulado “Gestión Tributaria y Globalización, Derechos de Contribuyente y Facultades de la Administración”, en la Universidad de Castilla la Mancha Toledo España, 2014. Al referirse sobre los supuestos de autoinculpación en materia Tributaria.

Tomado de referencia la conclusión vertida en la legislación tributaria Guatemalteca por el Dr. De León, se concluye bajo análisis diversos supuestos que ocurren en el proceso administrativo tributario guatemalteco, resaltando el procedimiento de fiscalización en su etapa de comprobación e investigación y observar si se violenta o no el principio a “Declara con sí mismo”, que tiene implícito el Derecho a no Autoinculparse en materia tributaria.

En los deberes de colaboración, específicamente los requerimientos de información propio y de terceros y en caso particular en la elaboración de las actas administrativas en los procedimientos de fiscalización por parte de la SAT.

Y que para efectos de análisis del presente estudio sobre los actos en los procedimientos de fiscalización, se explicará lo relacionado en la elaboración del acta administrativa y puntualmente

en el contenido en la parte del “manifiesto y firma”, que pueden provocar la Autoinculpación del contribuyente, para tal efecto se citará el término “terceras personas” que ha de referirse al “fisco o en base a Ley”, sin más advertencia es precisó citar lo siguiente:

**En primer lugar**, hemos de preguntarnos si el elemento concreto de que se trata contiene en sí mismo una declaración de voluntad y/o de conocimiento.

**Si la respuesta fuera negativa**, sería legítimo utilizar ese elemento en contra del contribuyente en sede administrativa o judicial.

**Pero si la respuesta dada fuera afirmativa**, sería necesario responder a un segundo interrogante; en tal caso debemos preguntarnos si ese concreto elemento (que contiene en sí mismo una declaración de voluntad y/o de conocimiento) tiene su origen, en último término, en la voluntad del contribuyente, o bien su origen último en la voluntad de terceras personas.

Si la respuesta a esta segunda pregunta fuera que el elemento analizando tiene su génesis en la voluntad del contribuyente sometido a inspección, no podría utilizarse legítimamente contra este a efectos represivos, pues ello sería contrario a su derecho fundamental a no Autoinculparse.

Por el contrario, si es determinara que el elemento en cuestión tiene su origen, en último término, en la voluntad de terceros, dicha utilización (a efectos represivos) no presentaría tacha de ilegitimidad, en cuanto al derecho que nos ocupa. (De León De León , (2016), pág. 45)

La consumación natural de un expediente en el que se ponen en marcha las potestades administrativas de comprobación, verificación e investigación, por parte de la SAT, es suscribir el acta administrativa, por medio de la cual y sin causa justificada, se debe plasmar la propuesta de liquidación correspondiente. Y con ello cumplir lo que establece el artículo 151 del CT, referente a: De los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, deberá dejarse constancia documentada y se ordenara la instrucción el procedimiento que corresponda. Evento que contempla el citado artículo y que en todo caso da certidumbre al

contribuyente y responsable y no lo deja en un espacio ambiguo en el que no sabe con seguridad el resultado de la revisión.

### **3.4.1. Supuestos de Autoinculpación y su aplicación**

**Aplicación:** En el acta administrativa se describe un punto con el siguiente supuesto:

Dentro del Programa de fiscalización masiva de la Superintendencia de Administración Tributaria los auditores fiscales realizan procedimiento de fiscalización: Se apersona al Comercio el Pollo más Gallo, solicitando el talonario de facturación, en ese momento también observan un cuaderno de anotaciones en el comercio o punto de venta, el cual es solicitado de forma coercitiva, “el encargado que por desconocimiento hace entrega de las copias del cuaderno” los auditores observan que existen registros o anotaciones de posibles ventas realizadas que no coinciden con lo facturado, por lo que exponen en el acta administrativa, bajo argumento la falta de facturación realizada; En el apartado de manifiesto el contribuyente revela que la información fue entregada por indicaciones de los fiscalizadores y de no entregarla realizarían una auditoria al comercio y luego firma el dicho documento.

#### **Paso No. 1, Interrogantes a resolver para establecer su procedencia**

La información vertida en el contenido del cuaderno de anotaciones y lo manifestado (ratificado) en el acta administrativa contiene en sí mismas una declaración de voluntad o de conocimiento.

Según lo analizado con anterioridad (supuesto), considero que contienen una declaración de voluntad o de conocimiento por parte del obligado tributario.

**Paso No.2, Como la respuesta es afirmativa, es necesario responder a una segunda interrogante**

Esos supuestos tipificados en el acta administrativa, que contienen en sí mismos una declaración de voluntad o conocimiento, tienen su origen, en último término, en la voluntad del obligado tributario (contribuyente o responsable). O bien tiene su origen último en la voluntad de terceras personas.

Como el elemento sujeto de análisis contiene la voluntad del obligado tributario, resultaría ilegítima su utilización en contra de este a efectos represivos, pues ello sería contrario a su derecho fundamental a no Autoinculparse, toda vez que su génesis es la voluntad del obligado tributario.

En el caso del acta administrativa (de cierre) que suscriben los profesionales actuales de la AT, en las cuales se dejan expresadas manifestaciones orales o escritas las cuales han sido realizadas por los obligados tributarios bajo coacción a requerimiento de la SAT, se llega a la conclusión y aplicado a los parámetros mencionados, que dichas manifestaciones que obran en poder de la SAT, no podrían fundamentar legítimamente la imposición de sanciones tributarias o penas. Ya que nos encontramos en este tipo de casos ante el supuesto paradigmáticos de declaraciones autoinculpatórias coactivas.

## CONCLUSIONES

A manera de conclusión del presente trabajo de investigación y luego del desarrollo de los diferentes temas relacionados al estudio del génesis del Constitucionalismo guatemalteco, el Derecho Constitucional, la Supremacía de la Ley y Controles Constitucionales, se identificó el fin supremo de la Constitución Política de la República de Guatemala de garantizar la regularización de organización jurídica y política del Estado, promoviendo de forma imperativa la observancia de la primacía de la persona humana como sujeto, la familia como génesis y orden social y jurídico. Estos elementos fundamentales se enumeran como comprometidos de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad y justicia.

Lo anterior es fundamental para enmarcar el criterio sobre la identificación de un Estado de Derecho, donde se observa la aplicación de las garantías Constitucionales y el control del poder del Estado a través de normas jurídicas.

Uno de los objetivos alcanzados fue desvelar la observancia y aplicación de las Garantías Constitucionales en los procedimientos de fiscalización realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente facultado en primera instancia de la recaudación y fiscalización de tributos, en cumplimiento a lo establecido por orden Constitucional en su artículo 135 Deberes y derechos cívicos, que establece para tal efecto el “deber” de toda persona de colaborar al Estado a través de los tributos.

En segunda instancia el artículo 135 en su literal b) establece: Cumplir y velar, porque se cumpla la Constitución de la Republica, bajo esta premisa el estudio revelo el pleno derecho que goza

cada persona, de hacer valer el cumplimiento de las Garantías Constitucionales. Bajo otra consignación, que el poder jurídico es regulado solo por el mismo poder jurídico.

El análisis condujo a establecer la juridicidad de los actos de la Administración Tributaria. Este criterio favorable al predominio de las soluciones de estricto derecho en asuntos políticos y sociales permitió establecer los límites del poder coercitivo de la Administración Tributaria, a través del estudio exegético de las Garantías Constitucionales y normas Jurídicas Tributarias, bajo la premisa de la plena observancia del Estado de Derecho en todo procedimiento administrativo que se ejecute por el Estado como sujeto activo y el contribuyente sujeto pasivo del tributo.

En materia de estudio se identificó:

1. Que el debido y oportuno respeto del precepto constitucional de declarar contra sí (autoinculpación) lleva implícita la garantía de presunción de inocencia, garantizando la efectiva vigencia y asegurando la dignidad de ciudadano “presunto inocente”.

Por lo que se estableció que el derecho a presunción de inocencia es un derecho subjetivo, plasmado y reconocido dentro del ordenamiento Jurídico a nivel internacional.

2. Este derecho no solo alcanza al ámbito jurisdiccional, sino también a la etapa preliminar en los procedimientos de investigación en materia fiscal, realizados por la Administración Tributaria.
3. Las garantías constitucionales de “Declarar contra sí mismo (autoinculpación), Presunción de inocencia, Derecho de defensa” influyen mayormente en los procesos penales, básicamente en lo que respecta a la actividad probatoria; pues es necesario la existencia de pruebas plenas, suficientes e idóneas sobre la responsabilidad del sujeto en la comisión de un delito, es cierto

pero la observación y aplicación de los distintas garantías constitucionales es de observancia general el cual es declarado por el Tribunal Constitucional, en sus distintas jurisprudencias pronunciadas, que la observación de las garantías constitucionales reviste la observación en el ámbito administrativo.

4. El principio a no Autoinculparse debe ser de plena observancia en los procedimientos administrativos realizados por la Administración Tributaria, por tener valor constitucional, debido a su génesis concierne en la Constitución política de la República de Guatemala.
5. El derecho que demanda para el sujeto pasivo de no Autoinculparse, puede ser invocado en los procedimientos de fiscalización, en la observancia de qué tipo de información se solicita en los requerimientos de información, ya que puede ser objeto de autoinculpación para el contribuyente o responsable, derivado a que se proporciona información que no se encuentra regulada por la normativa tributaria, que enmarca que la información es vertida bajo voluntad, pesquisa que no puede ser usada como medio probatorio en los procesos de ajustes.
6. En los procesos de fiscalización el contribuyente puede ser uso de la arista positiva del derecho a no Autoinculparse de permanecer en silencio, de la misma forma no permitir que los fiscalizadores violenten o bajo tortura física o psicológica, amenaza, con el objeto de obtener información que puedan Autoinculparse, en otro léxico, hacer del contribuyente o responsable objeto de investigación.
7. Los auditores fiscales al realizar los procedimientos de fiscalización, elaboran un acta donde consta las circunstancias observadas de la intervención, el documento administrativo se convierte en objeto de prueba y la información contenida puede causar Autoinculpación al

contribuyente, por lo que es de importancia manifestar en el mismo documento, sobre las inconsistencias observadas por los fiscalizadores.

8. El Derecho a no Autoinculparse, no es una garantía exclusiva de la legislación Guatemalteca, se observó en el análisis realizado, que en ordenamientos jurídicos de países Republicanos la garantía de no Autoinculparse está debidamente regulada en sus Constituciones, y hacen referencia a la observación de citada garantía en los pronunciamientos de las sentencias aplicadas. Es concluyente que el derecho a no Autoinculparse su observancia del control judicial y aplicación es de carácter Universal, sobre todo en la actuación de la Administración Pública.
9. La Administración Tributaria bajo el cumplimiento de recaudación y fiscalización, es sometida a apremio al cumplimiento de las metas de recaudación impuestas, razón por lo que en varios procedimientos de fiscalización se violentan las garantías Constitucionales: Derecho de defensa, autoinculpación, presunción de inocencia, capacidad de pago, Jerarquía Constitucional, entre otros, en los procedimientos administrativos, desviándose de la observación apegada a Derecho para cada contribuyente o proceso.

## RECOMENDACIONES

1. Al sujeto pasivo del tributo, deberá interiorizarse en la esfera del control judicial del universo de actuaciones procedimentales administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria, al disponer que procede la demanda contra toda actuación realizada en el ejercicio de potestades administrativas. O, lo que es lo mismo, en sentido contrario, garantizar que ninguna de esas actuaciones queda libre o exenta del control judicial, con independencia de cuál sea la naturaleza de la misma, su contenido, forma de manifestación, finalidad, afectación.

Desvelar el control judicial y la aplicación de las garantías Constitucionales como marco garantista de un Estado de Derecho con el fin que todo habitante posea seguridad jurídica.

Sin exclusión, todo sujeto pasivo del tributo “deberá” ser uso del marco jurídico para contrarrestar las actuaciones administrativas impugnables, citado derecho abarca exigir la nulidad de una decisión oponiendo razones que demuestren que es injusta o ilegal, o que no ha seguido los trámites reglamentados o que se dejó de observar el debido procedimiento.

Para tal objeto podrá amparar con la intervención de un defensor tributario o un experto en la materia jurídica tributaria.

2. Que derivado a la facultad de la Administración Tributaria de realizar operativos fiscales y de realizar actas administrativas (actas de cierre) sobre los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, el contribuyente presunto infractor, deberá estar presente y podrá demandar que se haga constar lo que estime pertinente en el documento administrativo.

En su ausencia, dicho derecho podrá ejercerlo su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa o establecimiento.

Considerar que las actas o informes que elaboran los auditores tributarios, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.

3. Al fisco en calidad de agente recaudador, que es perentorio fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para tal efecto la Administración Tributaria debe enfocarse en detectar y combatir a la evasión y la defraudación fiscal, el contrabando, por tal razón debe implementar la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria con el objetivo que cumplen con sus obligaciones fiscales.

Para tal efecto deberán crear mecanismos de control que garanticen que todo procedimiento carezca de discrecionalidad, es más robusteciendo el estado de derecho de la normativa jurídica y observando categóricamente las Garantías Constitucionales en el debido proceso.

4. Optimizando los mecanismos previstos en el Código Tributario, regulados en los artículos 144 Diligencias para mejor resolver y el 145 “A” Mecanismos previos a solucionar conflictos tributarios. Que citados procedimientos y mecanismos sean garantes de la observancia de la juricidad de los actos administrativos de la Administración Tributaria y los derechos y deberes del contribuyente.

Estos mecanismos para solucionar conflictos tributarios, se definirse como procedimiento por medio de la cual la Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones,

documentaciones de soportes, actas administrativas y documentos que contengan pagos de impuestos, para establecer inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto no constituya delito o falta con la finalidad de subsanar las mismas, de igual forma si no se han violentado las garantías constitucionales como inobservancia del debido proceso, derecho de defensa, autoinculpación, presunción de inocencia, Capacidad de pago, jerarquía constitucional.

5. Bajo propuesta que los mecanismos que regula el Código Tributario Diligencias para mejor resolver y Mecanismos previos a solucionar conflictos tributarios se eleven a la categoría de “Tribunal de procedimientos Administrativo” con facultades siguientes:

a) Conocer y resolver los recursos en materia tributaria procedimental, previa a las instancias de los procedimientos administrativos que por disposición del Código Tributario y demás leyes y reglamentos en materia Tributaria.

b) Ordenar el diligenciamiento de pruebas parciales necesarias para el conocimiento o mejor apreciación de los hechos sobre los procedimientos administrativos a resolver, así como medidas o diligencias para mejor resolver, notificando a los interesados de conformidad con la Ley.

6. Al gremio que conforman los Contadores Públicos y Auditores especializados en materia tributaria y defensores tributarios en general, este análisis tiene con fin encausar el carácter profesional, frente al abuso discrecional de la Administración Tributaria o sus agentes fiscalizadores, bajo la premisa de la correcta aplicación de marco jurídico tributario y Constitucional en los distintos procedimientos, procesos administrativos, económico coactivo, que se ventilan dentro de la Administración.

Por tal razón hacer valer el categóricamente los controles Constitucionales: la Exhibición Personal o Habeas Corpus, El Amparo y la inconstitucionalidad de las leyes, para tal efecto se observan las garantías constitucionales que recurren para proteger a los derechos fundamentales.

Normas y principios, que deben ser acatadas por todos los integrantes de la sociedad, incluyendo los entes del estado, gobernantes y gobernados.

Su aplicación y observación es de carácter imperativo a todo ámbito regulado en la materia legislativa, penal, administrativa y tributaria, con el fin de alcanzar seguridad y ordenamiento jurídico, dando mayor eficacia y funcionalidad a la administración de justicia, constituyéndose así en un cuerpo legal técnico vigente.

## Bibliografía

Achával, T. (Pág. 28). *Derecho Constitucional*.

Acuerdo del Directorio 07-2007 RISAT. ( (2007) Art. 33). *Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria*,.

Acuerdo 07-2007 RISAT Art. 54. (s.f.).

Álvarez, J. M. ((2014), Pág. 15,). *El estado de Inocencia de la Garantía de No Auto Incriminación en Materia Tributaria*.

Aparicio Díaz, L. ((2010), Pág. 180.). *Derecho a la mentira de los imputados en procedimiento penal*.

Aparicio Díaz, L. (01 de diciembre de 2010). *La mentira, ¿un derecho del imputado? -Revista de la Toga*. Obtenido de <https://www.revistalatoga.es/la-mentira-un-derecho-del-imputado/>

Beltrán de Felipe, M. ((1995)). *Discrcionalidad Administrtriva y Constitución*. Madrid.

Beltran Montoliu, A. (Pág. 77). *El derecho de Defensa y a la asistencia letrada en el proceso penal ante la corte Penal Internacional, (Tesis Doctoral)*. Universidad Jaume I de Castellón, Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Departamento de Derecho Público, Área de Derecho Procesal. Recuperado el 27 de febrero de 2018, de [www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10432/beltran2.pdf](http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10432/beltran2.pdf)

Borja, R. ((2012)Pág. 304.). *Derecho Político Constitucional*,. S.L. FONDO DE CULTURA ECONOMICA DE ESPAÑA.

Castro, J. ((1994)). *Garantías y Amparo*,. México: Editorial Porrúa, S.A.

*Constitución de El Salvador - Comentada por Verónica Gómez*. (s.f.). Obtenido de Constitución de la República de El Salvador: <http://www.isd.org.sv/index.php/marco-juridico/constitucion/82-isd/democracia/estudios-y-publicaciones/constituciones/1814-constitucion-de-el-salvador-comentada>

*Constitución de la Nación de Argentina*. (22 de agosto de 1994). Obtenido de <http://pdba.georgetown.edu/Parties/Argentina/Leyes/constitucion.pdf>

*Constitución Española*. ((1978)). Recuperado el 05 de febrero de 2018, de <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=24&tipo=2>

*Constitución Política de la República de Guatemala*. ((1985), art. 16 [Título II]). Guatemala: Editorial Impresos .

*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Diario Oficial 5 de febrero de 1917 Fe de erratas 6 de febrero de 1917, Actualizada con la reforma a los artículos 75, 115, 116, 122,*

- 123 y 127 publicada en el DOF el 24 de agosto de 2009. (06 de febrero de 1917). Estados Unidos Mexicanos.
- Constitución Política de República de Chile, 37 Letra modificada por el artículo 1º, Nº 10, letra c), Nº 2 de la ley de Reforma Constitucional Nº 20.050.* (21 de octubre de 1980). Recuperado el 05 de marzo de 2018, de [https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion\\_Chile.pdf](https://www.oas.org/dil/esp/Constitucion_Chile.pdf)
- Constitución Política de Colombia (Actualizada con los Actos Legislativos a 2016).* ((1991)). Recuperado el 23 de enero de 2018, de <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia.pdf>
- Constitución Política de la República de Guatemala.* ((1985) art. 141 [Título III]). Guatemala : Impresos.
- Constitución Política de la República de Guatemala.* ((1985), Art. 12 [Título II]). Guatemala: Editorial Impresos.
- Constitución Política de la República de Guatemala.* ((1985), art. 16 [Título II]). Guatemala.
- Constitución Política de la República de Guatemala.* ((1985), art. 2.). Guatemala: Editorial Impresos.
- Constitución Política de la República de Guatemala.* ((1985), art. 204 [Título IV]). Guatemala: Editorial Impresos.
- Constitución Política de la República de Guatemala.* ((1985), Art. 44 [Título II]). Guatemala: Impresos.
- Constitución Política de la República de Guatemala.* ((1985), art. 44 [Título II], art. 175 [Título IV] y art. 204 [Título IV].). Guatemala, Guatemala: Impresos.
- Constitución Política de la República de Guatemala.* ((1985), artículos: 71, 72, 73, 74, 93, 94, 95, 100 [Título II]; art. 237 [Título V].). Guatemala: Editorial Impresos.
- Constitución Política de la República de Guatemala.* ((1985), Pág. 13). Guatemala: Impresos.
- Constitución Política de la República de Panamá Esta edición de la Constitución Política de 1972 está ajustada a los Actos Reformatorios de 1978, al Acto Constitucional de 1983, a los Actos Legislativos No. 1 de 1993 y No. 2 de 1994.* (1972). Obtenido de y al Acto Legislativo No. 1 de 2004, tomando como referencia el Texto Único publicado en la Gaceta Oficial No. 25176 del 15 de noviembre de 2004: <http://pdba.georgetown.edu/Constitutions/Panama/vigente.pdf>
- Cordón Aguilar, J. C. (2009). *El Tribunal Constitucional de Guatemala*,. Guatemala: Impresos.
- Cordón Aguilar, J. C. (s.f.). *El Tribunal Constitucional de Guatemala*.

- De León De León , B. I. ((2016)). *Autoinculpción o Incriminción en el Procedimiento de Fiscalización* ( Edición 1era. ed.). (A. M. Rodríguez, Ed.) Guatemala: Editorial, Dpix. Recuperado el 10 de 01 de 2018
- De León De León , B. (2013). *Proceso Administrativo Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Editorial Nuvola.
- De León De León , B. I. (2013). *Proceso Administrativo Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Diseño y Diagramación Nuvola.
- De León de León , B. I. (2016). *Autoinculpción o incriminción Enel Procedimiento de Fiscalización* (Primera Edición ed.). Guatemala: Sonibel.
- De León De León, B. (2013). *Proceso Administrativo Tributario Guatmalteco*. (Primerá Edición ed.). Guatemala, Quetzaltenango: Diseño yb Diagramación Nuvola.
- De León de León, B. I. ((2013), Pag. 10,). Derechos Del Contribuyente a no Auto inculparse o Incriminarse en los Procedimientos de Fiscalización de la SAT.
- De León de León, B. I. ((2013), Pág. 4,). Derechos del Contribuyente a no Auto inculparse o Incriminarse en los Procedimientos de Fiscalización de la SAT. *Derechos del Controbuyente a no Auto inculparse o Incriminarse en los Procedimientos de Fiscalización de la SAT*. Quetzaltenango, Guatemala.
- De León De León, B. I. (2013). *Proceso AdministrativoTributario Guatemalteco*. Guatemala, Quetzaltenango: Nuvola.
- De León de León, B. I. ((2016), Pág. 13,). Derechos del Contribuyente a no Auto Inculparse o Incriminarse en los Procedimientos de Fiscalización de la SAT. Quetzaltenango,, Guatemala.
- Decreto 1-98 LOSAT. ((1998) Art. 1). *Ley Organica de la Superintendencia de Adminstración Trbiutaria*. Guatemala.
- Decreto 6-91. ((1991), Art. 107). *Código Tributario*. Guatemala.
- Decreto 6-91. ((1991), art. 160). *Código Tributario*. Guatemala: Editorial, Ayala Jimenez Sucesores.
- Decreto 1-98. ((1998), art. 1,). *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Guatemala.
- Decreto 1-98. ((1998), art. 3,). *Ley Orgánica de la Superintencia de Administración Tributaria*. Guatemala.
- Decreto 1-98 LOSAT. ((1998), Art. 3). *Ley Organica Superintencia de Administracion Tributaria*. Guatemala.

Decreto 2-89. ((1989), art. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10.). *Ley del Organismo Judicial*. Guatemala. Recuperado el 25 de enero de 2018, de <http://derecholeyes.com/2013/08/ley-del-organismo-judicial-de-guatemala/>

Decreto 2-89. ((1989), art. 2). *Ley del Organismo Judicial*. Guatemala. Recuperado el 25 de enero de 2018, de <http://derecholeyes.com/2013/08/ley-del-organismo-judicial-de-guatemala/>

Decreto 2-89. ((1989), art. 3,). *Ley del Organismo Judicial*. Guatemala. Recuperado el 25 de enero de 2018, de <http://derecholeyes.com/2013/08/ley-del-organismo-judicial-de-guatemala/>

Decreto 2-89. ((1989), art. 4,). *Ley del Organismo Judicial*. Guatemala. Recuperado el 30 de enero de 2018, de <http://derecholeyes.com/2013/08/ley-del-organismo-judicial-de-guatemala/>

Decreto 37-2016. ((2016) art. 55). *Ley para el Fortalecimiento de la transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria*. Guatemala.

Decreto 37-2016. ((2016), art. 1, Reforma al Artículo 3 del Decreto 1-98.). *Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Guatemala.

*Decreto 51-92, Código Procesal Penal*. ((1992), art. 85 [Titulo II ]). Guatemala.

Decreto 6-91. ((1991) Art. 126). *Código Tributario*. Guatemala: Ayala Jimenez Sucesores.

Decreto 6-91. ((1991) art. 151). *Código Tributario*. Guatemala: Editorial Ayala jimenez Sucesores.

Decreto 6-91. ((1991) art. 151). *Código Tributario*. Guatemala: Editorial Ayala Jumenes Sucesores.

Decreto 6-91. ((1991) Art. 152). *Código Tributario*. Guatemala.

Decreto 6-91. ((1991) Art. 30 "A"). *Código Tributario*. Guatemala. doi:\*Adicionado por el Artículo 22, del Decreto Del Congreso Número 20-2006 el 06-07-2006

Decreto 6-91. ((1991) Art. 93). *Código Tributario*. Guatemala.

Decreto 6-91. ((1991), Art. 122). *Código Tributario*. Guatemala: Ayala Jimenez Sucesores.

Decreto 6-91. ((1991), Art. 142 "A"). *Código Tributario*. Guatemala: Ayala Jimenez Sucesores.

Decreto 6-91. ((1991), Art. 19). *Código Tributario*. Guatemala: Ayala Jimenez Sucesores.

Decreto 6-91. ((1991), Art. 30). *Código Tributario*. Guatemala.

Díaz, A. L. ((2016), Pág. 43.). Derecho a la Mentira de los Imputados en Procedimiento Penal. *Auto Inculpación o Incriminación en el Procedimientos de Fiscalización, citado por el Dr. De León, Bayron Inés, (2016)*.

*Documentos Administrativos*. (10 de Diciembre de 2012). Recuperado el 24 de 04 de 2018, de <https://johannads13.wordpress.com/2012/12/10/acta/>

*Estado Constitucional de Derecho*. (30 de 03 de 2016). Recuperado el 10 de 04 de 2018, de Wikipedia La Enciclopedia Libre: [https://es.wikipedia.org/wiki/Estado\\_constitucional\\_de\\_Derecho](https://es.wikipedia.org/wiki/Estado_constitucional_de_Derecho)

Figueroa Sarti, R., & Barrientos Pellecer, C. ((2007), ). *Código Procesal Penal*. Guatemala: Editorial F&G Editores,.

Gaceta Jurisprudencial No. 37, Expediente No. 49-95 (Corte de Constitucionalidad 24 de agosto de 1995).

Gaceta Jurisprudencial No. 38, Expediente No. 59-95 (Corte de Constitucionalidad 26 de octubre de 1995).

Gaceta Jurisprudencial No. 54, Expediente No. 105-99 (Corte de Constitucionalidad 16 de diciembre de 1999).

Gaceta Jurisprudencial No. 57, Expediente No. 272-2000 (CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD EN CALIDAD DE TRIBUNAL EXTRAORDINARIO DE AMPARO 06 de julio de 2000).

Gaceta Jurisprudencial No. 59, Expediente 1200-2000 (Corte de Constitucionalidad 29 de 03 de 2001).

Gaceta Jurisprudencial No. 91, Expediente No. 3659-2008 (Corte de Constitucionalidad 10 de marzo de 2009).

Gaceta Jurisprudencial No. 94, Expediente No. 3045-2009 (Corte de Constitucionalidad. 15 de octubre de 2009).

Gaceta Jusprudencial No. 57, Expediente No. 1048-99 (Corte de Contitucionalidad 02 de Agosto de 2000).

Gaceta No. 1, Expediente No. 12-86 (Corte de Constitucionalidad 17 de Septiembre de 1986).

Gálvez Anleú, E. G. ((2017). *Código Tributario Concordado con Jurisprudencia Constitucional* (primera edición ed.). Editorial Dalet. Recuperado el 19 de Enero de 2018

Gálvez Anleú, E. G. ((2017)). *Código Tributario Concordado, Anotado con jurisprudencia Constitucional* (primera edición ed.). Guatemala: Editorial Dálet. Recuperado el 20 de 02 de 2018

Gálvez Anleú, E. G. (2017). *Código Tributario Concordado, anotado con Jurisprudencia Constitucional*. Guatemala: Dálet.

*GLOSARIO SAT - Fispack*. (s.f.). Recuperado el 24 de 04 de 2018, de <http://www.fispack.com/antiguo/glosario%20satT.htm>

- González Catillo. (1994). *Derecho Administrativo Guatemalteco*. Guatemala.
- Hans, K. ((1982)). *Teoria Pura del Derecho*. Recuperado el 18 de enero de 2018, de SCRIB: <https://es.scribd.com/doc/30135347/Hans-Kelsen-Teoria-Pura-Del-Derecho>
- Hocsman, H. (7 de septiembre de 2013). *El control de constitucionalidad Argentino, Accion declarativa de inconstitucionalidad*. Recuperado el 01 de abril de 2018, de derecho penal - Justiniano: [http://www.justiniano.com/revista\\_doctrina/control\\_constitucionalidad.htm](http://www.justiniano.com/revista_doctrina/control_constitucionalidad.htm).
- Hocsman, H. c. (7 de septiembre de 2013). *www.justiniano.com*. Obtenido de [http://www.justiniano.com/revista\\_doctrina/control\\_constitucionalidad.htm](http://www.justiniano.com/revista_doctrina/control_constitucionalidad.htm).
- Instituto de Estudios Fiscales. ((2005), Pág. 416). *La aplicación de los Tributos en la Nueva Ley General Tributaria*. Madrid España: Editorial Gráficas Rocer S.A.
- Kelsen, H. ((2011)). *Teoria Pura del Derecho (segunda edición revisada y ampliada)*. Buenos Aires, San Salvador,; Colihue.
- Mendez Ochoa. (2000).
- Montero Aroca, J. ((1997), Pág. 141). *Principios del Proceso Penal, Una Explicación basada en la Razón*. Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch.
- Montero Aroca, J., Gómez Colomer, J., Monton Redondo, A., & Barona, V. S. ((2005), 14a. Edición.). *Derecho Jurisdiccional III, Proceso Penal*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch.
- Moreno Catena, V., & Cortés Domínguez, V. ((2005), Pág. 143, Segunda Edición,). *Derecho Procesal*. Valencia: Editorial Tirant lo Blanch.
- Pallais Beteta, M. R. ((2014), Pág. 2). *La Integración del Tribunal Constitucional. su Situación en Guatemala Frente al Derecho Comparado (Tesis de Grado)*. Guatemala, Guatemala de la Asunción: Universidad Rafael Landívar, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Recuperado el 01 de febrero de 2018, de [www.biblio.juridicas-unam.mx/estlib/](http://biblio.juridicas-unam.mx/estlib/): <http://biblio3.url.edu.gt/Tesario/2014/07/01/Pallais-Mario.pdf>
- Pereira Orozco, A. (Pág. 8). *Derecho Constitucional*.
- Pereira Orozco, A. R. ((2005), Pág. 8, 8va. Edición,). *Derecho Constitucional*. Editorial: Ediciones Pereira.
- Real Academia Española. (s.f.). *Real Academia Española*. Recuperado el 2018 de febrero de 14, de <http://dle.rae.es/?id=1008Vwn>
- Sánchez Morón, M. ((1994) ). *Discrecionalidad administrativa y control judicial*. Madrid.
- Sanz Díaz Palacios, J. A. ((2004), Pág. 53.). *Derecho a No Auto Inculparse y delitos Contra la Hacienda Pública*. Madrid: Editorial Colex.

Sentencia, Proceso 01013-2010-2010-00056, (Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, 30 de julio de 2012).

Sentencia de 10-II-1999, Amp- 360-97 (Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia San Salvador 10 de febrero de 1999). Obtenido de [escuela.fgr.gob.sv/wp-content/uploads/Leyes/Leyes-2/Constitución-con-Jurisprudencia.pdf](http://escuela.fgr.gob.sv/wp-content/uploads/Leyes/Leyes-2/Constitución-con-Jurisprudencia.pdf)

Soler, O. ((2002),Pág. 24,). *“El principio de que nadie puede ser obligado contra sí mismo frente a las inspecciones de la AFIP, Rev. Impuestos”*,. Editorial La Ley No. 1.

Wikiteka. (26 de abril de 2010). Recuperado el 10 de enero de 2018, de <https://www.wikiteka.com/apuntes/la-constitucion-como-fuentes-del-derecho/>

[www.biblio.jurídicas-unam.mx/estlib/](http://www.biblio.jurídicas-unam.mx/estlib/). Universidad nacional Autónoma de Mexico. Biblioteca jurídica Virtual. (17 de abril de 2018). Obtenido de <http://biblio.jurídicas.unam-mx/libros/1/158/3.pdf>.

En el plexo del presente documento, se utilizarán las siguientes abreviaturas:

1. CPRG= Constitución Política de la República de Guatemala.
2. CRG= Congreso de la República de Guatemala.
3. SAT= Superintendencia de Administración Tributaria.
4. AT= Administración Tributaria.
5. C de C = Código de Comercio.
6. CPCyM= Código Procesal Civil y Mercantil.
7. CPPG= Código Procesal Penal de Guatemala.
8. LOJ= Ley del Organismo Judicial.
9. SCC o CC= Sentencia de la Corte de Constitucionalidad.
10. CTG = Código Tributario Guatemalteco y sus reformas.
11. CT= Código Tributario
12. LOSAT= Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria.
13. RISAT= Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.
14. RFOSAT= Resolución que detalla las figuras organizativas de segundo y tercer nivel de las dependencias de la Superintendencia de la Administración Tributaria.
15. DRAE= Diccionario de la Real Academia Española, vigésima segunda edición 2001.
16. DR= Diligencias para mejor resolver.
17. Art.= Artículo.
18. TC= Tribunal Constitucional.
19. CC= Corte de Constitucionalidad.
20. FISAT= Sistema Informático de Fiscalización

**ANEXO**

**PARTE PRÁCTICA**

**DISEÑO DE INVESTIGACIÓN**

**Tema de investigación**

“DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Manifiesto y firma en el acta administrativa-”

**Planteamiento del problema**

La Superintendencia de Administración Tributaria “SAT” produce todos los años, actos administrativos en las diferentes regiones que se encuentra dividido la República de Guatemala, facultado por el decreto número 1-98, ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus reformas, artículo 1, dándole el carácter de una entidad descentralizada, facultada para ejercer su competencia y jurisdicción en todo el territorio de Guatemala.

Para realizar los distintos actos administrativos, se encuentra normado en el *artículo 3, objeto y funciones de SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración contenidas en la legislación en materia Tributaria y ejercer las funciones específicas; Decreto 6-91, Artículo 98 del Código Tributario, Atribuciones de la Administración Tributaria.*

Dentro de los actos administrativos anuales que realiza la Administración Tributaria, citaremos para efectos de estudio -el programa de verificación, al adecuado cumplimiento de las

obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes o propietarios de los establecimientos comerciales-, para tal efecto los Auditores y técnicos de Auditoría Tributaria, se constituyen en los espacios de los establecimientos comerciales y de servicios, con el objeto de verificar físicamente la acreditación de: Inscripción del negocio; Autorización de impresión de facturas; Emisión de facturas por cada transacción de venta realizada; libros contables; Declaraciones informativas o de determinación de impuestos, entre otras.

El resultado de la actuación por parte de los Auditores y Técnicos de Auditoría tributaria de SAT, previamente autorizadas y delimitadas por un nombramiento regulado por el Código Tributario.

En las distintas fases que conlleva el trabajo de campo, y la verificación de los elementos como ya se mencionó en el párrafo tres anterior es el eje de las actuaciones de los auditores y técnicos de auditoría tributarios de -SAT-, que por alguna razón: en desobediencia u omisión del cumplimiento a la Ley Tributaria, identificada durante el acto de verificación o control de facturación, promueve la causal para la elaboración del acta administrativa, instrumento elaborado por el Auditor o Técnico de Auditoría Tributaria, con el objeto de detallar y enumerar las acciones omitidas por parte del contribuyente, se hace referencia específicamente en el apartado del Manifiesto (del acta) , donde el contribuyente o encargado manifiesta las acciones pertinentes ( comentarios positivos como negativos ) de la intervención de los auditores tributarios, acto de manifiesto que es utilizada para incriminación derivado de la coacción del ente fiscalizador.

Convirtiéndose en causal de prueba para la iniciación de la aplicación del proceso administrativo en materia tributaria, ejecutado por la autoridad competente.

Derivado del contenido en los párrafos anteriores, es a priori que los profesionales de Contaduría Pública y Auditoría, identifiquen y apliquen los derechos fundamentales de Defensa en términos generales, para garantizar los actos administrativos o jurisdiccionales durante el proceso Administrativo Tributario ante el Estado por medio de la autoridad competente, promoviendo la oportunidad de exponer sus argumentos y proponer sus respectivos medios de prueba, debatir argumentos y controlar la parte contraria y promover los medios de impugnación o probatorios eficaces en la forma prevista legalmente en el proceso (principios constitucionales).

Es por ello que este trabajo de investigación tiene como fin primordial de identificar el “DERECHO A NO AUTOINCULPARSE, EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Manifiesto y firma en el acta administrativa-”

### **Justificación**

De conformidad con la presente investigación en el campo de la aplicación del Derecho tributario positivo se desarrollará el ensayo sobre la observación y aplicación de los Principios Constitucionales, que garantizan el desarrollo del debido Proceso Administrativo ante la Autoridad Competente direccionado por Superintendencia de Administración Tributaria.

Enmarcar en un pliego el análisis de cada uno de los elementos esenciales que inciden en el debido Proceso Administrativo Tributario, que garanticen la aplicación del Derecho a no autoinculparse y Derechos Fundamentales de defensa del Contribuyente en términos generales, promoviendo la oportunidad de exponer sus argumentos y proponer sus respectivos medios de

prueba, debatir argumentos y controlar la parte contraria y promover los medios de impugnación o probatorios eficaces en la forma prevista legalmente del proceso.

Así mismo la presente investigación procura ser herramienta doctrinal de consulta en la aplicación de la defensa por el profesional que se dedique al campo de la Defensa Fiscal.

### **Objetivos generales**

- Determinar, partiendo del principio constitucional de Derecho a no declarar contra sí mismo, la aplicación y observación en los procedimientos de fiscalización.

### **Objetivos específicos**

- Identificar los Principios Constitucionales, que reglamentan la actividad Tributaria.
- Identificar las facultades legales del Contribuyente o responsable a no auto inculparse, en los procedimientos de fiscalización de la Administración Tributaria.
- Establecer, el derecho del contribuyente ante las pruebas colectadas en un procedimiento de fiscalización.

### **Delimitación teórica:**

la presente investigación se realizara, en base a lo concertado en la Constitución de la República de Guatemala y dentro de la rama del Derecho Administrativo, Penal y Tributario, utilizando la doctrina legal y la jurisprudencia, en lo que establece al ejercicio de la patria potestad del Contribuyente, así mismo se pretende realizar una comparación legislativa de los códigos y leyes

vigentes en otros países, para determinar su aplicabilidad, y la posible incorporación al marco legal Guatemalteco.

### **Unidad de análisis:**

Abarcara la aplicación de los Derechos de no Autoinculparse en el Procedimiento Administrativo Tributario.

### **Marco teórico de la investigación**

La presente investigación se inicia con la consulta de varios autores de obras sobre Derecho de no Autoinculparse, en materia tributaria, enfocados a los programas de verificación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes o propietarios de los establecimientos comerciales.

La Constitución de la República de Guatemala, como poder constituyente, que mantiene la organización jurídicamente y políticamente del Estado, promotora de impulsar la observancia de los Derechos humanos dentro de un orden institucional estable a través de un conjunto de normas jurídicas.

Código Tributario, Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, por desarrollar cada uno de los sujetos y elementos de fiscalización, observando el principio de legalidad, e incluyendo las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias Guatemaltecas.

Código de Comercio, Es la que regula las instituciones del Derecho Mercantil moderno, decretando su organización y lo regulado con sus operaciones tanto nacionales como internacionales, identificando los sujetos, actividad, negocios jurídicos, mercantiles y cosas mercantiles.

La ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, como reguladora de las medidas de administración y legislación tributaria, en el combate de la defraudación y el contrabando, con personalidad jurídica facultada para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos y para desarrollar el principio de simplicidad en los procedimientos.

El estudio del derecho Mercantil en su parte general y concreta, los conceptos más importantes de nuestra disciplina jurídica, iniciando con la identificación sobre la Administración, el cual se deriva el Derecho Administrativo, con la connotación a la defensa de los particulares frente a los actos administrativos, la protección judicial y las resoluciones absolutorias o condenatorias.

### **Marco contextual de la investigación**

Enmarcar en un pliego el análisis de cada uno de los elementos esenciales que inciden el debido Proceso Administrativo Tributario, para garantizar la aplicación de los Derechos Fundamentales de defensa del Contribuyente, en términos generales, promoviendo la oportunidad de exponer sus argumentos y proponer sus respectivos medios de prueba, debatir argumentos y controlar la parte contraria y promover los medios de impugnación o probatorios eficaces en la forma prevista legalmente del proceso.

Así mismo la presente investigación procura ser herramienta doctrinal de consulta en la aplicación de la defensa por el profesional que se dedique al campo de la Defensa Fiscal.

### **Método de investigación**

La metodología para la presente investigación será ejecutada a través de una metodología científica, Exegético Jurídico (interpretación de la Ley), que iniciará de lo deductivo a lo inductivo, se desarrollará la investigación inicialmente con el método deductivo, que parte de verdades y aseveraciones generales para llegar a conclusiones específicas al estudiar lo referente a las normas generales que regulan el ejercicio Derecho de Defensa y específicamente al derecho de no Autoinculparse.

En cuanto a las técnicas de investigación, serán utilizadas las bibliografías y documental, puesto que éstas servirán para clasificar la información más importante, adquirida a través de libros, ponencias, revistas, folletos, informes, leyes, Derecho comparado, páginas de internet, etcétera, para la efectiva consecución del trabajo de investigación, pretendiendo mediante éstas recopilar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

### **Selección de fuente de información**

Para cumplir con el objetivo específico se realizara el análisis desde los principios constitucionales, que garantizan la seguridad jurídica a toda persona o sujeto pasivo del Estado Guatemalteco.

Análisis del derecho comparado y legislación internacional sobre los derechos humanos, y otras afines al desarrollo del marco legal en Derecho a la Persona.