



**UNIVERSIDAD
PANAMERICANA**

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

**Regulación legal de acceso a la información financiera de los
contribuyentes para fiscalización tributaria**

(Tesis de Licenciatura)

Priscila Aideli Reyes Vielman

Guatemala, mayo 2020

**Regulación legal de acceso a la información financiera de los
contribuyentes para fiscalización tributaria**

(Tesis de Licenciatura)

Priscila Aideli Reyes Vielman

Guatemala, mayo 2020

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Priscila Aideli Reyes Vielman** elaboró la presente tesis, titulada **Regulación legal de acceso a la información financiera de los contribuyentes para fiscalización tributaria.**

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán


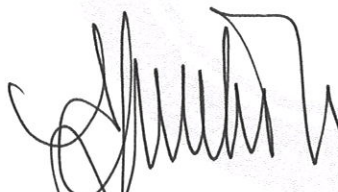
Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diecinueve de enero de dos mil diecinueve. -----
En virtud de que el proyecto de tesis titulado **REGULACIÓN LEGAL DE ACCESO A LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LOS CONTRIBUYENTES PARA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA**, presentado por **PRISCILA AIDELI REYES VIELMAN**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la **M.Sc. ALBA LORENA ALONZO ORTIZ**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo



Guatemala 13 de mayo 2019.

Señores Miembros

Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Universidad Panamericana

Presente

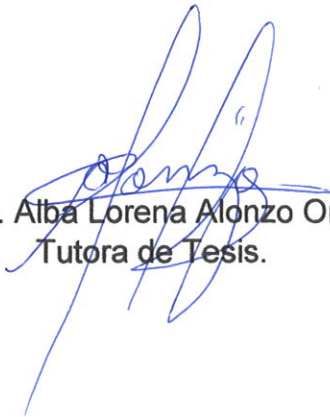
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **tutor** del estudiante: **Priscila Aideli Reyes Vielman**, carné: **201200670**. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada: **Regulación legal de acceso a la información financiera de los contribuyentes para fiscalización tributaria**.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,


M.Sc. Alba Lorena Alonzo Ortíz.
Tutora de Tesis.



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diez de junio de dos mil diecinueve. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **REGULACIÓN LEGAL DE ACCESO A LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LOS CONTRIBUYENTES PARA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA**, presentado por **PRISCILA AIDELI REYES VIELMAN**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al **M.Sc. JOSE DOMINGO RIVERA LÓPEZ**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Guatemala, 31 de julio de 2019.

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisor** de la tesis del estudiante **Priscila Aideli Reyes Vielman**, carné **201200670**, titulada **Regulación legal de acceso a la información financiera de los contribuyentes para fiscalización tributaria**.

Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



M Sc. Jose Domingo Rivera López
Revisor Metodológico

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **PRISCILA AIDELI REYES VIELMAN**

Título de la tesis: **REGULACIÓN LEGAL DE ACCESO A LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LOS CONTRIBUYENTES PARA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

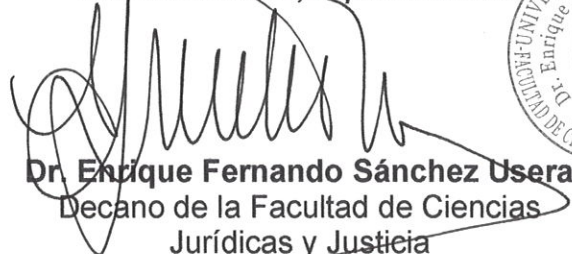
Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 05 de febrero 2020.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



En la ciudad de Guatemala, el día veintinueve de enero del año dos mil veinte, siendo las catorce horas en punto, yo, **Katherine Cecilia Hernández Cho**, Notaria me encuentro constituida mi oficina profesional ubicada en la cuarta avenida, quince guion setenta y tres de la zona diez, edificio clínicas médicas nivel uno oficina doce, de esta ciudad, en donde soy requerida por **Priscila Aideli Reyes Vielman**, de treinta años de edad, soltera, guatemalteca, estudiante, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) número dos mil doscientos sesenta y seis espacio cero nueve mil setecientos veintitrés espacio cero ciento uno (2266 09723 0101), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas:

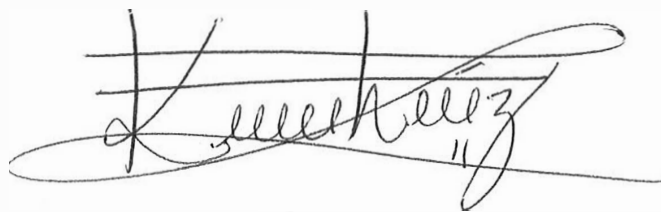
PRIMERA: Manifiesta **Priscila Aideli Reyes Vielman**, bajo solemne juramento de Ley y advertida de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento la requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: "**Regulación legal de acceso a la información financiera de los contribuyentes para fiscalización tributaria**"; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan

las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número AQ guion cero ciento setenta y dos mil ciento quince (AQ-0172115) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número un millón ciento noventa y cinco mil ciento treinta y siete (1195137). Leo lo escrito a la requirente, quien, enterada de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f)



ANTE MÍ:



Licda. Katherine Cecilia Hernández Cks
Abogada y Notaria



Nota: Para efectos legales únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Organismos Internacionales	1
Superintendencia de Administración Tributaria	14
Código Tributario de Guatemala	33
Análisis del auto de inconstitucionalidad de ley de carácter general expediente 3267-2018	38
Conclusiones	55
Referencias	57

Resumen

Guatemala fue fundador del Foro Global Sobre Transparencia Fiscal órgano adscrito a la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en el cual se comprometió a implementar políticas de Estado que ayuden a eliminar la evasión fiscal, en congruencia con ello, implementó la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, decreto 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, que regulo el procedimiento de acceso a la información financiera de los contribuyentes con fines tributarios, es decir, acceso a la revisión de movimientos bancarios, entre otros, para que el órgano tributario confirmara la información brindada.

Sin embargo, fue suspendida provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad según resolución expediente 3267-2018 de fecha dos de agosto de 2018; lo cual podría provocar efectos negativos para Guatemala, al no entrar en vigencia, tales como; ser declarado paraíso fiscal por países europeos y reducción de la recaudación de impuestos. El artículo 30 c del Código Tributario indicaba que dicha revisión era exclusivamente para revisión de movimientos bancarios y lo podría realizar la Superintendencia de Administración Tributaria, en tanto no se podía exponer públicamente la información, por tanto, no se vulnera el derecho a la confidencialidad.

El Estado de Guatemala debe de implementar leyes al respecto para evitar sanciones por las instituciones internacionales, especialmente para dotar de herramientas legales a la institución fiscalizadora, así poder verificar que lo declarado en el pago de tributos por los contribuyentes es verídico. También se realizó análisis de la sentencia que emitió la Corte de Constitucionalidad estableciendo que efectivamente se vulneraban derechos constitucionales.

Palabras clave

Secreto bancario. Foro Global sobre Transparencia. Información Financiera. Transparencia Fiscal.

Introducción

El Congreso de la República de Guatemala normo según decreto número 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, estableciendo el procedimiento para que la institución fiscalizadora pueda acceder a la información financiera de los contribuyentes y efectuar una correcta fiscalización tributaria; dado que Guatemala es miembro fundador del Foro Global Sobre Transparencia Fiscal órgano adscrito a la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) esto desde el año 2009.

Sin embargo, fue declarado inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad según expediente 3267-2018 derogando el artículo 30 c del Código Tributario de Guatemala, provocando retroceso en la legislación tributaria, contraviniendo el Foro Global Sobre Transparencia Fiscal de la Organización, todas las administradoras tributarias, de los países miembros al foro deben de tener acceso a la información financiera de los contribuyentes para poder verificar el cumplimiento del pago de impuestos y especialmente Guatemala que basa su sistema tributario en auto declaración de impuestos. En tanto, el problema de la presente investigación radica en que el Estado de Guatemala, según compromiso adquirido internacionalmente con el Foro indicado, debe establecer procedimientos para el acceso a la información financiera de los

contribuyentes, sin embargo, el mismo se derogó por inconstitucionalidad de ley de carácter general.

Por otro lado, según datos del Ministerio de Finanzas Publicas el déficit fiscal ha ido en aumento, esto derivado de la baja recaudación y no cumplimiento de metas por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en ese orden de ideas surge la necesidad de implementar políticas públicas y elaboración de leyes que ayuden a aumentar la recaudación fiscal y por tanto reducir el déficit fiscal. La investigación determinara las desventajas, beneficios e importancia para el Estado de Guatemala, de regular el acceso a la información financiera de los contribuyentes con fines exclusivamente tributarios.

El primer subtítulo de la investigación contendrá lo relacionado a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) antecedentes fines y objetivos, además de información relacionada al Foro Global Sobre Transparencia Fiscal el cual se encuentra adscrito a la OCDE, y la participación de Guatemala en dichos organismos. El subtítulo dos, contiene lo relacionado a la Superintendencia de Administración Tributaria, como órgano estatal recaudador de impuestos. El subtítulo tres describe la estructura del Código Tributario, norma ordinaria que regula lo relacionado a los tributos, por último, el subtítulo cuatro que tiene como objetivo realizar análisis de la resolución de la Corte de Constitucionalidad

que derogo el artículo 30 c de la ley ordinaria indicada y desarrollar las desventajas y beneficios para el Estado de implementar el acceso a la información financiera de los contribuyentes para fines tributarios.

Regulación legal de acceso a la información financiera de los contribuyentes para fiscalización tributaria

Organismos Internacionales

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Guatemala es parte del concierto de naciones del mundo y está sujeta a ciertos acuerdos, tratados y convenciones internacionales que han suscrito y ratificado los diferentes gobiernos; estos tratados dan vida a instituciones u organismos internacionales con el objeto de regular y verificar el cumplimiento de los compromisos adquiridos por las naciones o países en tales acuerdos.

Los organismos internacionales pueden ser bilaterales o multilaterales, los bilaterales son los que nacen del convenio entre dos naciones y los multilaterales de más de tres naciones o países. El multilateralismo es fundamental para los países en vías de desarrollo porque desde estas instituciones internacionales pueden defender y hacer cumplir sus derechos. La Organización para la Cooperación y el desarrollo Económicos (OCDE) es un órgano multilateral que tiene por misión promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas en el mundo, su sede se encuentra en París Francia.

El Centro para la Investigación e Innovación Educativa (2008) afirma:

La OCDE es un foro único donde los gobiernos de 30 democracias trabajan juntos para abordar los retos económicos, sociales y del entorno relacionados con la globalización...para comprender y para ayudar a los gobiernos responder a los nuevos desarrollos y preocupaciones, tales como la gobernanza empresarial, la economía de la información y los desafíos del envejecimiento de la población. La Organización proporciona un entorno donde los gobiernos pueden comparar experiencias de políticas, buscar respuestas a problemas comunes, identificar buenas prácticas y trabajar para coordinar las políticas nacionales e internacionales. (p. 7)

Los principales retos u objetivos de la organización son económicos o sociales, tales como la transparencia fiscal o ayuda de los gobiernos de los países en desarrollo. Actualmente los países miembros de la OCDE son 35, Colombia y Costa Rica se encuentran en proceso de adhesión. Después de la segunda guerra mundial Europa queda destrozada y para no repetir los errores cometidos en la primera guerra mundial y con el fin de asegurar la paz mundial proponen la creación de una organización que pueda cooperar para la reconstrucción y evitar la condena de las personas vencidas y continuación de vulneración de derechos humanos fundamentales.

El plan Marshall creado por George Marshall surge en 1947 en Paris Francia, financiado por Estados Unidos el cual tenía por propósito reconstruir el continente europeo devastado por la guerra, naciendo la OCDE para administrar dicho plan. Los países que más se beneficiaron de esta ayuda fue el Reino Unido, Francia y Alemania, Rusia lo rechazo por considerarlo que era parte del plan imperialista de Estados Unidos. Este

plan llevaba implícita la propagación del capitalismo y por supuesto, evitar el crecimiento de su contraparte teórica, el comunismo que en aquellos años estaba representada por los países miembros de la Unión Soviética.

Con este plan Estados Unidos nace al mundo como la única potencia mundial, pero al poco tiempo Rusia se aglomera en los Estados Soviéticos, surgiendo la división mundial en dos corrientes ideológicas, por un lado se encuentran los Estados Unidos que pregonan el capitalismo, el libre mercado, un Estado pequeño y acuñando como propia la frase de Vincet de Gournay: “dejen hacer, dejen pasar”, refiriéndose a que el Estado no debe de intervenir de ninguna forma en la economía de los pueblos y dejar que este se auto regule por el ciclo económico.

Por otro lado, las repúblicas socialistas proponen al sistema comunista como forma de gobierno y que teóricamente es antagónica al capitalismo, indica que el Estado debe de ser grande y fuerte e incluso debe de participar en el comercio, siendo dueño de las instituciones que prestan servicios públicos básicos. Dicho sistema de gobierno se cobija en la frase de Karl Marx que literalmente dice; “el comunismo es la dictadura del proletariado” es decir que en teoría el pueblo es dueño de los medios de producción y por tanto también se sociabilizan los beneficios. En ese afán de crecimiento imperialista en diferentes naciones, Estados Unidos

instrumentalizó tanto el plan Marshall como la OCDE para sus fines, y fue acuerpándose de las naciones europeas con el objetivo de mantener el control al otro lado del continente. La Unión Soviética hizo lo propio en el continente americano, apoyando fuerzas insurgentes, con dinero, educación y armamento militar, con la premisa de ir logrando aliados que se sumen a su causa.

Es conflicto dividió el mundo, entre los capitalistas y los socialistas, quienes sostuvieran una guerra no declarada, también conocida como guerra fría, significan que existen diferencias de cualquier índole entre las naciones, y en cualquier momento se podría declarar la guerra. Se debe resaltar que una institución que nació con fines nobles o con fines de reconstrucción de toda Europa, degeneró en ser una institución impregnada de ideología y de imposición de voluntad de la potencia hegemónica a nivel mundial.

El año 1985 Mijaíl Gorbachov llegó al poder en la federación rusa, instituyendo desde el inicio la Perestroika, siendo estas, políticas públicas de transformación económica que iniciaron el proceso para que Rusia se trasladara al capitalismo como sistema económico. Basándose este en la libertad, competencia en la producción de productos y servicios, la reducción del Estado, (reenfocándolo a tres áreas como la seguridad, justicia y educación) sin descuidar el área social o humanística que

debe tener en conjunto el sistema estatal; sirva este contexto histórico para entender la evolución histórica de la OCDE, se desarrolló en esa dicotomía de las dos naciones tratándose de apoderar del mundo, llamándosele guerra fría precisamente porque nunca existió un enfrentamiento directo de guerra. A la fecha Rusia no es parte de la OCDE.

La Organización para la cooperativa y el desarrollo económico (2012) indica que:

Fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) celebra 50 años de existencia. Desde entonces ha contribuido a sentar las bases para el diseño de políticas públicas de vanguardia. Actualmente agrupa a 34 países miembros en un foro único en el que los gobiernos pueden comparar sus experiencias, buscar respuestas a problemas comunes e identificar las mejores prácticas. Ayuda a los gobiernos miembros y no miembros a diseñar estrategias para la economía del siglo XXI. (p. 1)

Inicialmente la OCDE agrupaba 15 países europeos, únicamente Canadá y Estados Unidos del continente americano, ningún país del bloque soviético fue parte al principio, después se agregaron la República Checa en el año de 1995, en el caso de Polonia fue en el año 1996 y finalmente Hungría se adhirió en el año de 1996, en el año 2000 se adhirió la República Eslovaca constituyo el integrante número treinta. pasado el tiempo y con más auge de beneficio para que se adhieran países en el año 2010 se agregó México y Chile de América Latina por ser las economías con un crecimiento sostenido y estable Guatemala es el miembro número 54 del Centro de Desarrollo y Foro sobre Transparencia Fiscal ambas adscritas a la OCDE, del cual Guatemala aun no es parte.

Actualmente la OCDE promueve que los distintos gobiernos del mundo implementen políticas públicas de buen gobierno, con el propósito de lograr el bienestar de los pueblos y el desarrollo integral de las comunidades, pueblos y centros urbanos de los países adscritos a esta entidad con especial dedicación a los grupos vulnerables. Sin embargo, también puede ser un instrumento de control económico de las naciones, ya que de ser parte de esta institución se obliga al cumplimiento de normas y de objetivos macroeconómicos, que provocarían la pérdida de la soberanía e incluso auto determinación de los pueblos. Las exigencias para ser miembro de la OCDE son muchas y de difícil cumplimiento, varían según el país que desea ingresar a este selecto grupo de países. Ser país miembro permite evaluación constante, informes de desarrollo, asesoramiento imparcial y un sello de calidad para promover la inversión extranjera.

Derivada a la falta o negativa de inversión social integral en temas, tales como: sociales, eliminar la pobreza, analfabetismo, y económicos, eliminación del secreto bancario y de subsidios a grandes productores y no subsidios a los micro, pequeñas y medianas empresas, son estos además, obstáculos para que Guatemala, no sea considerada parte de esta institución importante a nivel mundial, por el contrario, sería un gran avance por el acceso a una amalgama de oportunidades, acceso a créditos con interés blandos, asesoría sobre políticas públicas y supervisión.

El Foro Global Sobre Transparencia Fiscal

Es un organismo multilateral que lidera a nivel mundial los trabajos en materia fiscal e intercambio de información que además propone estándares internacionales sobre transparencia fiscal. El Foro propone sistemas, acciones y políticas públicas encaminadas a desaparecer los paraísos fiscales, todos los ciudadanos del mundo pueden ser sujetos de revisión, especialmente la determinación del origen del dinero de las personas recién llegados a un nuevo país. De ahí lo que propone el foro con relación al intercambio de información financiera entre las naciones para estos fines, es que los gobiernos deben colaborar con otros respecto a la verificación de los estados financieros, siempre y exclusivamente para la determinación de la base impositiva, es decir, el monto a pagar de impuestos en el país del que proviene, en materia fiscal.

Privilegia el derecho a la intimidad que tienen las personas, siendo uno de los pilares del foro porque permiten únicamente las entidades recaudadoras puedan tener acceso a la información bancaria mencionada. El Foro Global sobre Transparencia Fiscal, promueve la transparencia fiscal en el sentido que deben de pagar todos impuestos por igual, los que tienen más paguen más, dentro de un contexto de equidad. En esencia el Foro Global sobre Transparencia Fiscal tiene premisas fundamentales, identificar quienes a nivel mundial están financiando el terrorismo o están

saqueando países, existen diversas formas de introducir dinero a los países, para en estos guardarlo y posteriormente financiar actividades ilícitas a nivel mundial, como se resaltó antes, el terrorismo. El foro, busca en primera instancia comprometer a países miembros a regular al respecto de esto, en especial que estas normas logren la transparencia del dinero y que identifiquen principalmente de donde lo obtienen, donde lo invierten y donde lo dan en custodia o guardan.

La extorsión es un delito que en general se les atribuyen a las pandillas, sin embargo, se populariza en el año 2000 en el que grupos haciéndose pasar por mareros empezaron a amenazar a personas que vivían en barrios marginales del país diciéndoles que no los matarían si les pagan cierta cantidad de dinero a cambio de perdonales la vida, agudizándose el problema social cada día. Hoy el delito de extorsión por parte de los mareros se extendió a pequeños y grandes negocios, además del cobro por el derecho de paso de un lugar a otro a camiones repartidores de productos de consumo masivo e incluso escuelas públicas.

Por un lado, el Estado de Guatemala adquiere en dicho foro el compromiso de normar respecto al acceso a la información financiera de los contribuyentes para fines exclusivos tributarios, por otro lado el ambiente de inseguridad, principalmente de las extorsiones que vive el país no permite que se pueda regular al respecto, surge rechazo generalizado de

los empresarios guatemaltecos de dicha normativa, argumentando que esto los hace blancos directos de las extorsiones, sin embargo, son solo pretextos para estar en contra de la disposición legal de acceso de la información financiera, en virtud que tal y como se norma la ley mencionada, no exponía la información a todo el público, era únicamente para que la Superintendencia de Administración Tributaria pudiera confirmar la declaración de impuestos. Los empresarios y a pesar de lo anterior expuesto, continuaron con dicho argumento del ambiente de inseguridad principalmente de las extorsiones del país, para estar en contra de esta normativa. En ese contexto de inseguridad surge la necesidad de regular el acceso a la información financiera o bancaria de los contribuyentes.

El Ministerio de Hacienda de Paraguay (2017) describe que:

Es el marco multilateral donde interactúan países miembros y no miembros de la OCDE desde el año 2000. Desde el año 2009, se convirtió en un órgano internacional encargado de hacer cumplir estándares internacionales sobre transparencia fiscal. El control del cumplimiento de dichos estándares se realiza mediante monitoreo y revisiones por países pares... cuenta con programa de asistencia técnica especialmente para los países en desarrollo. (p. 3).

Para comprender los objetivos del Foro Global sobre Transparencia Fiscal es necesario esclarecer el concepto déficit fiscal; siendo esta la diferencia negativa que existe entre los ingresos y los egresos que el país planifico en su presupuesto general, pueden existir diferentes motivos que provocan

esa diferencia negativa, sin embargo el más recurrente deviene de la baja recaudación de impuestos, es decir que la institución que recauda o cobre los tributos carece de capacidad para hacerlo, por distintas razones, alguna de ellas pueden ser capacidad operativa o de ejecución y la otra por limitación legal. Cuando existe un déficit fiscal, se dice que es un Estado desfinanciado, por tanto, no puede realizar inversión social, siendo esta la ejecución de dinero estatal en obras de infraestructura o inversión en educación.

En tal sentido, el déficit fiscal en Guatemala surge por varios motivos, sin embargo, los que más afectan y provocan la baja recaudación, en el orden de importancia son: las normas que no permiten el acceso a la información financiera de los contribuyentes y la limitación operativa o ejecutiva que tiene el ente recaudador a nivel nacional. En el Foro sobre Transparencia Fiscal, participan países miembros y no miembros que tiene el propósito de estandarizar el sistema tributario a nivel mundial, con el objeto de ayudar a los países en vías desarrollo. Los países en vías de desarrollo se caracterizan por tener baja recaudación, déficit fiscal y porcentaje debajo de la tasa impositiva; teniendo como efectos mediatos un Estado desfinanciado y limitado en la inversión social.

El Ministerio de Hacienda de Paraguay (2017) indica:

El Foro Global sobre Transparencia Fiscal cuenta con secretaria autónoma con sede en el Centro de Política y Administración Tributaria de la OCDE, también posee una unidad de intercambio automático de información, una unidad de revisión por pares y una unidad de Asistencia Técnica. (p.4)

La estructura administrativa del foro se encuentra localizada en Paris Francia y además es su sede oficial; la secretaria autónoma gestiona todo lo relacionado al foro; la unidad de intercambio automático de información es la encargada de coordinar el intercambio de información entre países suscritos. El foro es una institución de asistencia técnica para los países miembros y no miembros, los temas en los que brinda soporte y asesoría son en materia que permitan transparencia fiscal tanto del contribuyente para el administrador de los tributos y al contrario, en ese orden de ideas se determina que es necesario normar al respecto, crear leyes ordinarias que pueden ser soporte y ayuden a mejorar los porcentajes de las variables macroeconómicas fiscales mencionadas con anterioridad.

Objetivos y fines

Esta convención, sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, fue ratificada por el gobierno de Guatemala en el año 2017, por el presidente de la república Jimmy Morales, según lo publicado en el diario de Centroamérica se reservó y no acepto lo siguiente; no brindar información a otros países sobre la renta, utilidades, ganancias de capital

o patrimonio neto, que se exigen por parte de sus autoridades e impuestos, exceptuando los aranceles, es decir, Guatemala no está en la disposición de trasladar esta información a otros países que lo requieran por ningún motivo. Aceptando los demás términos tales como instaurar un procedimiento que permita que la entidad recaudadora, la Superintendencia de Administración Tributaria pueda obtener información financiera o bancaria de los contribuyentes, una vez tenga fines exclusivos fiscales. Dentro de los objetivos del Foro, se encuentran la de brindarse asistencia en materia fiscal para promover el desarrollo de los países miembros.

La Convención Sobre la Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal establece:

Artículo 1...las Partes se prestarán asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales. Dicha asistencia puede incluir, de considerarlo apropiado, medidas adoptadas por órganos judiciales.

2. Dicha asistencia administrativa incluirá:

- a. intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero;
- b. asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y
- c. la notificación o traslado de documentos.

En la convención los países firmantes son las partes, entonces puede indicarse que están adquiriendo el compromiso de prestarse ayuda en temas de auditoría y fiscales, e intercambiarse información entre sí. Realizando una reseña, el Foro Global sobre Transparencia Fiscal es una

institución que nace de la OCDE y que tiene por propósitos establecer acuerdos internacionales en materia fiscal para que un país sea auto sostenible redundando en mayor inversión social a efecto de cumplir con los objetivos trazados de los objetivos de desarrollo humano.

La OCDE realizara auditorias internacionales para la verificación del cumplimiento de la convención y si los países no cumplen estos serán colocados en una lista gris y se les considera un paraíso fiscal. Estos efectos negativos de una auditoria de la OCDE, pueden provocar en un mediano y largo plazo que inversionistas internacionales no les interese invertir capitales por la falta de certeza jurídica y de transparencia fiscal, en el caso de Guatemala, afecta directamente personas jóvenes recién graduados de nivel medio porque se les dificulta aún más encontrar un trabajo formal, trasladándose a la informalidad, las personas están en la informalidad no tienen ciertos beneficios, carecen de seguridad social o no pueden ser atendidos por el Instituto de Seguridad Social.

También se debe hacer referencia que tiene efectos negativos para el propio Estado indicando porque la causa ya que los trabajadores informales no pagan impuestos, incidiendo directamente en la recaudación y esto repercute en el déficit fiscal, al final se obtiene un Estado desfinanciado que no puede realizar inversión social afectando a las grandes mayorías. Es un círculo vicioso que no pareciera tener un final.

Superintendencia de Administración Tributaria

Creación y antecedentes

La superintendencia de administración Tributaria (SAT), es la institución encargada de recaudar los impuestos, función indelegable, potestad exclusiva de realizar el cobro de impuesto a los contribuyentes dentro del territorio nacional. La Superintendencia de Administración Tributaria, es una institución descentralizada y autónoma para sus funciones, sin embargo, es el presidente de la república quien designa al Superintendente y lo representa.

La estructura organizacional lo conforman el directorio, el superintendente y los intendentes, la ley de la Superintendencia de Administración Tributaria supone un gran avance en relación a materia fiscal. Antes de la Superintendencia de Administración Tributaria, el ente encargado de la recaudación y además de la administración de los impuestos era el Ministerio de finanzas publicas a través de rentas internas, sin embargo, esto evoluciono en el año de 1998 con el decreto del Congreso de la República de Guatemala 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria dejando esta función exclusiva de recaudadora de impuestos y de cobro a la institución en mención.

Con este cambio, se moderniza todo el sistema de recaudación en una parte, pero no en todo, dejando debilidades, tal es el caso de no permitirse el acceso a la información financiera o bancaria de los contribuyentes para confirmar que lo declarado en impuestos sea verídico y sea congruente con los documentos presentados ante la institución fiscalizadora y que el presidente de la república designe al superintendente, afecta esto porque no permite que exista una verdadera autonomía funcional de la institución. Otra debilidad es el sistema de pago de impuestos, por medio de auto declaración, eso quiere decir que queda a criterio del contribuyente del pago del impuesto, y la Superintendencia de Administración Tributaria no tiene forma concreta de verificar si lo indicado por ellos es real.

El Artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998) expone:

Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como 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 la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Con la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se pretende brindar autonomía administrativa a esta institución para que esta pueda ayudar a mejorar la recaudación porque es de hecho lo más importante, para que el gobierno pueda sufragar los gastos sociales u otros compromisos que tenga el gobierno. Es necesario aunar en la autonomía

administrativa, e indicar que una vez se encuentran las autoridades administrativas ejerciendo funciones no deben de recibir instrucciones de personas ajenas a la institución, por el contrario, sus decisiones deben sujetarse estrictamente a la ley y no recibir presiones de personas o instituciones externas de la institución con el objeto de favorecer a una u otra persona individual o jurídica.

La autonomía administrativa dota de esa independencia de poder para que puedan establecer sus propios procedimientos internos con el único fin de la consecución de sus propósitos legales. Ante estas premisas, surge la duda, ¿puede la Superintendencia de Administración Tributaria solicitar directamente ante un órgano jurisdiccional autorización al acceso a la información financiera o bancaria de los clientes, aun careciendo de un procedimiento en leyes ordinarias? La respuesta debe de ser negativa porque esta autodeterminación administrativa es exclusivamente a lo interno y no hacia los clientes, por el contrario, se estaría afectando el principio de legalidad, pilar del derecho tributario y administrativo, y de ser concedida la autorización de parte de un órgano jurisdiccional, se vulneraría derechos humanos fundamentales como las garantías y protección judiciales.

La página de la Superintendencia de Administración Tributaria señala que:

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

Los acuerdos de paz firmados entre el Gobierno de Guatemala y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca (URNG), llevaban implícitos varios compromisos para cada uno de ellos, para URNG la entrega de las armas, la reinserción a la vida civil, y el cese de los ataques armados en contra de instituciones del Estado. Por otro lado, para el gobierno, la de mejorar varios indicadores de desarrollo humano, pero los cuales no se pueden lograr sin el Estado carece de dinero, es decir debe de realizar mejoras en la recaudación e implementar nuevos impuestos directos que graven la riqueza de las personas, tal es el caso del impuesto sobre la renta. Esto para que los proyectos propuestos por los acuerdos de paz sean viables de forma financiera. De ahí que surge la necesidad de crear una institución fiscalizadora fuerte y al menos autónoma en funciones administrativas.

Las condiciones que dieron origen al conflicto armado interno, pobreza, exclusión de los pueblos originarios, desempleo entre otros aún persisten.

El conflicto armado de más de 36 años, falleciendo más de doscientas mil personas culminaron con los acuerdos de paz firmados en el año 1996, en estos acuerdos el Estado de Guatemala se compromete a disminuir el déficit fiscal y aumentar el porcentaje de inversión social, también aumentar la tasa impositiva. Además de crear instituciones descentralizadas e independientes para estos fines, naciendo así la Superintendencia de Administración Tributaria.

Hidalgo (2015) expone:

La economía guatemalteca a mediados del siglo XX era relativamente simple, estaba compuesta por tres sectores: la producción de alimentos y materias primas para el consumo doméstico, los cultivos de exportación y una incipiente industria. Durante el periodo de Idígoras Fuentes llegó a su fin el largo proceso para llevar a cabo una reforma tributaria, que básicamente consistió en la introducción del impuesto sobre la renta. El Ejecutivo planteó al Congreso una propuesta de ley del impuesto sobre la renta que debió ser finalmente retirada ante la ofensiva del CACIF y de la prensa y la resistencia de los congresistas. En 1962, Idígoras envió al Congreso una nueva versión del proyecto de ley de impuesto sobre la renta, que finalmente se aprobó. El Decreto 1559 fue promulgado por el legislativo en noviembre de 1962 con vigencia a partir del 1 de julio de 1963.

El golpe de Estado que llevo al poder a Enrique Peralta Azurdia en 1963 fue recibido con declaraciones de apoyo de los industriales, agricultores y el sector financiero. Este gobierno procedió a reformar el impuesto sobre la renta Decreto ley 229 pero ello no contribuyo a lograr un aumento significativo de recursos que lograra compensar la reducción de los impuestos aplicados a las exportaciones e importaciones. (p. 4)

La historia de Guatemala casi siempre ha dependido únicamente de un cultivo para la importación de este hacia otros países, es decir es monocultivo basando toda su agricultura en este. Recientemente está cambiando, ahora Guatemala depende su economía en un gran porcentaje de las remesas que envían los inmigrantes en los Estados Unidos, se

comenta esto ya que en ambos casos no existen formas de o sistemas de confirmar la tasa impositiva por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, y se limita únicamente a la declaración unilateral de los contribuyentes. Las leyes tributarias han tenido retrocesos en los avances en miras de mejorar la recaudación tributaria y el Comité coordinador de Asociaciones agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras CACIF tiende a realizar bloqueos con participación activa y con el fin de entorpecer los cambios para mejoras en materia tributaria en el país.

Hidalgo (2015):

Debido a la crisis económica del gobierno de Ríos Montt, se planteó en 1983 una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto indirecto, el IVA. A pesar de la oposición del sector privado, se promulgó el Decreto ley 72-83 que contenía las disposiciones relativas a este nuevo gravamen. En 1996 un nuevo presidente, Álvaro Arzú Irigoyen tomó posesión del cargo. A finales de 1997, el gobierno emprendió una reforma tributaria, que además obedecía al compromiso adquirido con el FMI de elevar la carga tributaria al 8.5% del PIB. El paquete tributario fue rechazado por el CACIF, especialmente el impuesto sobre inmuebles. Cuando el IUSI entró en vigencia, hubo protestas no sólo del sector privado sino también de diversas organizaciones campesinas, sindicales y populares. Como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998 la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria. La ley le asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión discuales, entre otras, como parte de las medidas para fortalecer la administración tributaria, aumentar la carga tributaria y cumplir con uno de los compromisos de los Acuerdos de Paz, la Superintendencia de Administración Tributaria vino a centralizar las funciones de tres organismos estatales que en consecuencia desaparecieron: las dos direcciones generales de rentas internas y de aduanas, así como la dirección de catastro, avalúo y bienes inmuebles. (p.5)

Guatemala en recaudación de los impuestos se encuentra ligada a la oligarquía, los antecedentes surgen de la independencia ya que esta se llevó a cabo por falta de pago de impuestos a los reyes españoles, estos a su vez son renuentes al pago de impuestos desde siempre y actualmente es la misma evasión maquillada, buscan soluciones para evitar cumplir con las obligaciones tributarias adquiridas desde el momento que dan inicio el ejercicio. Los impuestos establecidos como los son el Impuesto Sobre la Renta ISR y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) fueron en sus inicios bloqueados por el CACIF los gobiernos han estado condicionados a lo que dicta dicha entidad.

Los impuestos que se han agregado recién dentro de la tributación fiscal han contribuido a aumentar la carga tributaria de los guatemaltecos, logrando que el Estado obtenga más dinero, para fines de inversión social, sin embargo, esto no se ha cumplido derivado a la corrupción imperante en el país, que no ha permitido una mejora sustancial en la vida de los ciudadanos. En tal sentido paralelo a regular el acceso a la información financiera de los contribuyentes es imperativo agravar las penas por comisión de ilícitos relacionados por actos de corrupción, a efecto de lograr realmente el objetivo de la liberación de información bancaria para fines fiscales.

Objeto y funciones

La Superintendencia de Administración Tributaria necesita cumplir con las funciones que la ley le asigna y debe llevar a cabo, por ello, el Estado debe proveerle de herramientas legales para poder cumplir con su cometido, entre estas están el acceso a la información financiera de los contribuyentes para confirmar la declaración que hicieran en su momento las personas y así poder confirmar la información brindada en su momento.

La Superintendencia de Administración Tributaria (2019) enuncia como objeto:

1. Aumentar la recaudación de manera sostenida; el área primordial de trabajo deben ser las acciones y actividades que propicien el aumento de la recaudación a fin de lograr la modificación de la tendencia mostrada por la carga tributaria en los últimos ejercicios para llegar a su crecimiento sostenido a través de acciones implementadas, evaluadas e institucionalizadas.

Uno de los principales objetos de la Superintendencia de Administración Tributaria es el aumento de la recaudación, la cual debe implementarse con varias acciones concretas, cada una está redundando en el aumento de la recaudación, las acciones que incuben directamente a la institución son; eliminar procesos engorrosos, evitar la burocratización, normas y reglas claras para un fácil cumplimiento y por último y en la medida de lo posible implementar la mayor cantidad de procesos vía internet. Ahora bien, también el Estado como tal debe ayudar a ese proceso de aumento de

la recaudación, esto por medio de una legislación adecuada que permita al ente fiscalizador y recaudador, hacer mejor y eficiente el cumplimiento de sus fines.

2. Reducir las brechas de cumplimiento tributario, fundamental para incrementar el desempeño de la administración tributaria, es el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, lo cual dependerá de la implementación de acciones para la facilitación del cumplimiento, reducción del costo de cumplimiento tributario, mejora de la cultura tributaria y del incremento de la percepción por parte de los contribuyentes respecto de la eficacia del control tributario.

El cumplimiento, total o parcial de las obligaciones tributarias son medibles, la diferencia entre una y otro son las brechas que se tienen que aumentar o disminuir según sea el caso. En el caso en cuestión lo que se requiere es que todas y todos cumplan con la obligación tributaria y que no existan brechas de cumplimiento en el pago de impuesto por los contribuyentes, sin embargo, existen, metas de brechas de cumplimiento que la institución recaudadora deben de cumplir.

3. Incrementar la eficiencia del servicio aduanero, el funcionamiento aduanero adecuado es crucial para aumentar la competitividad del país a través de la facilitación del comercio, factores determinantes para el desarrollo económico y social. Esto permitirá incrementar los controles para disminuir la defraudación aduanera, la discrecionalidad por parte de los funcionarios de Superintendencia de Administración Tributaria.

Las afectaciones de las aduanas se pueden dividir, ya que existen dos situaciones que afectan directamente en las aduanas, la primera es la corrupción imperante desde antes de la firma de los acuerdos de paz y la segunda la discrecionalidad de los funcionarios de la Superintendencia de

Administración Tributaria en la toma de decisiones respecto del ingreso de mercaderías al país, por las aduanas.

4. Fortalecer las capacidades de gestión institucional, es imprescindible aumentar la eficiencia y eficacia de la institución, para lo cual es necesario la revisión de procesos en las áreas de planificación, administración, gestión financiera, recursos humanos y formación con el fin de generar un sistema integrado de gestión institucional eficiente. A esto se sumará el fortalecimiento de las acciones de combate a la corrupción dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria y la gestión adecuada de los recursos para brindar las condiciones dignas y necesarias para que los empleados realicen su trabajo. (p.3)

Para un fortalecimiento real de la Superintendencia de Administración Tributaria es necesario que este goce de autonomía plena y que también determine por sí, sus propias autoridades, además del acceso a la información financiera de los contribuyentes, ambas situaciones permitirán que esta institución pueda tener una mejor eficiencia en sus atribuciones y funciones asignadas por ley y por tanto redunde esto en el crecimiento de la recaudación tributaria. La Superintendencia de Administración Tributaria, es una institución estatal que debe de estar en los 22 departamentos del país, sin embargo, no sucede, ahora bien, esto podría ser a que aún no se lograra a cabalidad la descentralización. Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación guatemalteca de la materia y ejercer las funciones específicas.

El Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998) establece sobre el objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria:

- 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. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes;

La administración del régimen tributario, refiriéndose está a la implementación de procesos, normas o manuales que permitan el pago de impuestos, la Superintendencia de Administración Tributaria no podrá jamás crear impuestos, ya que esta es potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, sin embargo es la encargada de indicar los procedimientos de pago de los contribuyentes y si estos no los hicieron en forma y modo indicados a cobrar también según lo establecido por estos, manteniendo siempre el respecto a los principios constitucionales. El Régimen tributario es en todo ese conjunto de procesos dictados por la Superintendencia de Administración Tributaria para que el contribuyente cumpla con la obligación tributaria según le corresponda.

- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;

Este inciso esta necesariamente aunado en relación con el régimen tributario ya que esta es una facultad exclusiva de la Superintendencia de Administración Tributaria. La organización, es la definición de la jerarquía interna de los procesos, la recaudación es el verbo principal de la institución y sobre lo cual el Estado e incluso organismos internacionales imponen metas. Aquí está la clave para financiar los proyectos de Estado o deudas adquiridas, incluso existen prestamos que se le brindan al Estado de Guatemala y que tienen clausulas compromisorias de aumento de la recaudación a efecto de garantizar el cumplimiento de la obligación adquirida con tales instituciones de crédito a nivel mundial, de ahí la imposición de metas.

El Cobro, es también una facultad que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria para recurrir a los tribunales correspondientes para requerir el pago de los impuestos por incumplimiento del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria. El Control son esos mecanismos externos e internos que implementa para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los controles van desde los más simples como la entrega de una factura hasta sistema de verificación complejos implementados para constatar el cumplimiento.

- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

Cuando el inciso e se refiere a mantener y controlar los registros, está indicando los libros contables de las empresas el correcto resguardo de estos por parte de estas. Ahora bien, acciones administrativas son los procedimientos contenciosos administrativos, ejecutivo en la vía de apremio si fuera el caso o económico coactivo para las acciones judiciales y por último las acciones penales, denuncias por la comisión de ilícitos establecidos en el código penal de Guatemala y que pueden enmarcarse en estas. Las acciones judiciales son esas series de procedimientos judiciales que existen para que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda hacer cumplir la ley en materia tributaria ante los órganos jurisdiccionales.

f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

El hecho generador es el conjunto de presupuestos, descritos en ley y dan nacimiento a la obligación tributaria, conlleva elementos personales el sujeto activo y el pasivo de la obligación, siendo el primero el Estado quien por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria es el responsable de administrar y cobrar el dinero de los impuesto recaudados, y nunca será una persona particular, es decir es indelegable tal función estatal, el segundo es el sujeto pasivo es en el que recae la obligación tributaria del pago, es la persona material que debe de hacer efectivo el pago, sin excepción, salvo lo dispuesto en ley, es decir ninguna

autoridad podrá exonerar el pago de impuesto a personas individuales o jurídicas. Las moras e intereses moratorios pueden ser exonerados por el presidente de la república de Guatemala, sin embargo, es necesario resaltar que únicamente puede exonerar hasta las multas e intereses moratorios, más no el monto del impuesto a pagar.

g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;

Toda denuncia conlleva una pretensión, siendo esta en materia penal las personas responsables de la comisión de un ilícito sufran las consecuencias de derecho establecidos en la norma penal sustantiva por la comisión de un delito establecidos ahí. La Superintendencia de Administración Tributaria está obligada por ley presentar denuncia penal al constatar que las personas cometieron ilícitos penales, estas denuncias pueden ser directamente a los tribunales penales correspondientes o ante el ministerio publico siendo esta la institución estatal encargada de la persecución penal y por tanto de sentar formal acusación en contra de los contribuyentes, siendo este el caso. Para tal efecto es fundamental que se norme el acceso a la información financiera de los contribuyentes, ya que la Superintendencia de Administración Tributaria dotada de esta herramienta podrá establecer de forma concreta la comisión de ilícitos relacionados al régimen tributario.

h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

A lo interno la Superintendencia de Administración Tributaria ha estado experimentando una serie de cambios administrativos, varios de ellos dentro del marco de un gobierno electrónico que se viene suscitando en esta era digital, varios procesos ahora son vía internet y que no es necesaria la presencia de los contribuyentes en las oficinas de la entidad, ayuda esto con la agilización de procesos y permitir que todo sea mucho más inmediato, que desde cualquier parte del país o incluso del mundo, los contribuyentes puedan realizar trámites ante esta institución, los cambios con esa visión son positivos, para el contribuyente y también para el país porque permite aumentar la recaudación.

Sin embargo son cambios necesarios pero que no solucionan el fondo real de la evasión fiscal entre otros ilícitos relacionados con la tributación fiscal, eliminar esa limitación que tiene la institución recaudadora de verificar las cuentas bancarias de los contribuyentes es un cambio que definitivamente aumentaría considerable la recaudación, ya que la declaración de impuestos no dejaría de ser auto declarable pero la entidad podría ingresar a las cuentas y confirmar lo indicado por el contribuyente, es decir esa discrecionalidad desaparecería.

- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer al Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación;
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;
- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;

Este inciso hace referencia a lo que solicita como apoyo y que pide la Superintendencia de Administración Tributaria a las instituciones, de forma de solicitud de información de los contribuyentes, así como también a las empresas privadas ayudando con ello a la recolección de datos como también a la aplicación de las normas tributarias a los respectivos contribuyentes.

- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo Establecido en el artículo 44 de esta Ley;
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria;
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta Ley y a sus reglamentos internos)
- q) Ejercer la rectoría de la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan;
- r) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Públicos)
- s) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones

y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;

t) Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria;

u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes;

v) Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta Fondo Común Cuenta Única Nacional en el Banco de Guatemala, directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida;

w) Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción; y,

x) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios. Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria, para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad; entre otros, contenedores, camiones y otros medios de transporte terrestre, acuático o aéreo dentro del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el reglamento de esta Ley establezca y no podrán tener la categoría de Intendencias. (p. 2)

De los sistemas de administración diremos que existen diferentes sistemas de todas las instituciones del Estado; horizontal, jerarquía u otros, sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria adopto la administración jerárquica, que quiere decir que existe una persona o ente superior jerárquico y que este desciende hasta llegar a los funcionarios de menor jerarquía.

Estructura organizacional

Toda organización tiene un sistema de administración; como parte del Estado la Superintendencia de Administración Tributaria es un órgano descentralizado, ya se señaló antes, esta debiera de ser autónoma, existe una diferencia esencial entre una institución autónoma y descentralizada, la autónoma es parte del Estado, pero no depende en ningún componente administrativo de este es decir generara fondos propios establece sus propias normas administrativas de funcionamiento. Ahora bien, la descentralizada tiene ese fin exclusivamente para funciones administrativas, es decir ya no depende de las decisiones del presidente para cumplir con sus principales funciones. La contraparte de esta es la concentración administrativa.

Ahora bien, a lo interno, la Superintendencia de Administración Tributaria adopta los diferentes sistemas administrativos que existen; la jerarquía lineal o coordinado se refiere que todos los órganos están en la misma línea jerárquica o coordinada la intendencia al contribuyente, intendencia de asuntos jurídicos, intendencia de aduanas, intendencia de fiscalización e intendencia de recaudación todas estas están en la misma jerarquía y adopta un sistema lineal de administración. También acogen el sistema de jerarquía administrativa de subordinación, en esta se puede establecer que el directorio es la máxima autoridad de la Superintendencia de

Administración Tributaria; la gerencia de asuntos internos, auditoría interna y la de investigación fiscal, se encuentran subordinadas al directorio su superior jerárquico.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998) establece:

Artículo 6. Estructura Organizacional. El reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establecerá a que dependencia o dependencias competará conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejercerá sus funciones con base en el principio de descentralización.

La Superintendencia de Administración Tributaria contará con una unidad específica de contribuyentes especiales, la que será responsable del seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la Administración Tributaria. Dicha calificación estará relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos.

El Superintendente deberá presentar anualmente al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo su exclusiva responsabilidad, un informe en el que conste haber practicado el seguimiento y control, de todos los contribuyentes especiales que se encuentren registrados como tales en la Unidad respectiva, y de haber iniciado las acciones necesarias para regularizar los casos de incumplimiento tributario, incluido en esto último las auditorías conforme programas elaborados para tal efecto.

Las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria serán:

- a) El Directorio.
- b) El Superintendente.
- c) Los Intendentes

La Superintendencia de Administración Tributaria es una institución estatal relativamente joven que tiene funciones fundamentales para el Estado, ya que esta recauda dinero y el Gobierno lo distribuye mediante inversión social.

Código Tributario de Guatemala

El código tributario de Guatemala es una norma de carácter ordinario que se encuentran subordinado a la Constitución Política de la República de Guatemala, en este se dictan normas de aplicación y de definición de conceptos tales como: tributos, impuestos tasas, arbitrios, y hecho generador, entre otros. El código tributario de Guatemala en síntesis contiene premisas generales de aplicación para las leyes especiales que regulan los impuestos, en tanto el código no determina ningún tipo de impuesto solo establece normas de aplicación de estos, el código tributario es, desde otro punto de vista, un manual que dicta el cómo, se deben de aplicar los impuestos.

En este cuerpo legal se regulo el acceso a la información financiera de los contribuyentes para fines exclusivos de verificación de la información puesta en la declaración de estos, es necesario hacer hincapié que Guatemala usa el sistema de auto declaración de impuesto, lo cual hace necesario confirmar la información puesta por ellos mismos, en tal sentido la importancia de regular al respecto. El artículo derogado fue el 30 c y en este se contenía el procedimiento para acceder a la información de los contribuyentes.

Estructura

El Código Tributario decreto 6-91 establece normas imperativas de aplicación y comprensión de las leyes en materia tributaria; su estructura nos brinda visión general de regulación: Título preliminar, Libro primero: administración, fiscalización y pago, libro segundo: apremios, infracciones y sanciones, libro tercero: tribunales, procedimientos y prescripción y el Título final: o Artículos transitorio.

El Código Tributario crea los tribunales que conocen los procedimientos en materia tributaria y los recursos de revisión y reposición. El proceso administrativo tributario se encuentra regulado del artículo 121 al 170 divididos en la vía gubernativa y administrativa tributaria. Por último, se regula todo lo relacionado al procedimiento del Económico Coactivo, el cual tiene por objeto resolver la pérdida de un bien a favor del Estado derivado de la mora que tiene para con este.

Sujetos de la obligación tributaria

La relación jurídica tributaria es el vínculo que se dé entre el Estado y los contribuyentes una vez se cumplen con los presupuestos legales establecidos en la ley tributaria, cumplidos estos se le da ocurrencia al hecho generador por tanto nacen los elementos personales de la relación jurídica tributaria. El sujeto activo y el pasivo, el primero se refiere al

Estado quien actúa legitimado por todo ese sistema de elección y el segundo el pasivo o contribuyente quien tiene la obligación de pagar.

Tejeda (2005) define al sujeto activo como:

El único ente con autoridad, para exigir tributos es el Estado en uso de su poder imperio en su territorio, por esta razón se le denomina sujeto activo, toda vez que es el que promueve el cumplimiento de la obligación tributaria, estableciendo el sujeto obligado o sujeto pasivo, el motivo o los actos afectos, tiempo y forma en que deberá darse, el cumplimiento de la carga impositiva. (p. 23)

Los ciudadanos establecieron un contrato social, delegando parte de su libertad al Estado de derecho, el fundamento de la obligatoriedad, dándose el nacimiento de los elementos personales, sujeto activo, o el Estado y el sujeto pasivo quien ha cumplido con los presupuestos establecidos en la ley, pasa ser el obligado de cumplir con el pago pecuniario del impuesto.

Irías (2004) expone que:

El sujeto pasivo es el obligado al pago del tributo dentro de la relación tributaria. Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto o como responsable del mismo. (p. 282)

El responsable del pago de impuesto recae en la persona quien es el sujeto pasivo, sin embargo, para que esto pueda suceder debe dar cumplimiento a lo establecido como lo son los presupuestos estos al estar creados deben cumplir con la obligación o normas establecidas relacionadas al impuesto,

ya que, de no cumplirse con ello, el sujeto pasivo no está obligado al pago del impuesto o sea no nace a la vida jurídica.

Definición de contribuyente

El contribuyente o sujeto pasivo es quien debe de pagar el impuesto, también se le conoce como el responsable. El contribuyente es también la persona que financia el Estado con el pago de estos impuestos que permiten inversión social. El contribuyente es quien paga el tributo, el que tiene una obligación que debe llevar a cabo según las normas tributarias guatemaltecas las que debe cumplir al Estado, el cual mediante dichas normas u obligaciones tributarias las hace efectiva por medio de pago que debe hacer el contribuyente a la Superintendencia de Administración Tributaria. Villegas indica que “recibe el nombre de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco, pues al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal”. (1994, p. 219)

El impuesto es el prepuesto legal establecido o descrita en la ley tributaria. Sus elementos personales son el Estado o sujeto activo, y el obligado o sujeto pasivo de la obligación tributaria, es el contribuyente; nace esta de la relación jurídica tributaria entre ambos. Entonces se puede indicar que la definición adecuada para el sujeto pasivo es el de obligado, ya que el

impuesto no es opcional, por el contrario, se debe de cumplir y todas las personas que encuadran sus actos con el presupuesto establecido en ley, están obligados acatar con el pago del impuesto. El obligado es el concepto que se acerca mucho más a la realidad. Los elementos personales de la relación jurídico-tributaria son en esencia quien les da vida a los sujetos personales, el sujeto activo, o el Estado y el sujeto pasivo es el obligado o contribuyente es quien debe de pagar al Estado por haber cumplido con los presupuestos establecidos en la norma.

En síntesis, la columna vertebral de los impuestos es el poder coercitivo que tiene el Estado para, primero, crear los impuestos, segundo cobrarlos y por último ejecutar el cobro por medio de la fuerza pública. Ese poder coercitivo deviene del contrato social que acordaron los ciudadanos de un territorio determinado, este delego en sus representantes, es decir las autoridades correspondientes, las funciones de legislar respecto al proceso de creación, cobro y coerción de impuestos. Los presupuestos de los impuestos se encuentran regulados en las leyes especiales ordinarios de creación de impuesto que nacieron a la vida jurídica después del proceso legislativo, cuando el ciudadano cumple con tales presupuestos automáticamente surgen: El hecho generador, los elementos personales, pasivos y activos, la base imponible, en definitiva, la relación jurídica tributaria.

Análisis del auto de inconstitucionalidad de ley de carácter general expediente 3267-2018.

Dentro de un Estado de Derecho existen las Constituciones como leyes fundamentales y superiores respecto del conjunto de leyes internas de un país, esta ley fundamental no puede ser contrariada ni tergiversada, por el contrario, las leyes de menor jerarquía desarrollan los preceptos constitucionales. Según la doctrina existen varios tipos de control constitucional, el primero es el control difuso; siendo este el que realiza cualquier juez que se encuentra investido de jurisdicción y competencia y que dentro de sus funciones primordiales tiene las de velar por el cumplimiento de la Constitución Política, todos los jueces, sin importar la jerarquía de estos, son responsables del respeto y control jurisdiccional.

Por el contrario, existe el control concentrado siendo el que realiza una institución o tribunal que se encarga de velar por el cumplimiento de la Constitución, en el caso de Guatemala es la Corte de Constitucionalidad y siendo facultad exclusiva de este tribunal de control. Por último, tenemos el control Mixto; es el que realizan tanto los jueces menor jerarquía y la Corte de Constitucionalidad, todos son responsables del cumplir y hacer cumplir la Constitución Política de la República, este sistema de control es el que adopta Guatemala dentro del marco regulatorio interno.

La Corte de Constitucionalidad es por mandato Constitucional la encargada de controlar e interpretar la Constitución Política de la República de Guatemala además de conocer los procedimientos Constitucionales de protección al sistema Constitucional guatemalteco. La inconstitucionalidad de ley de carácter general se refiere a vicio que contengan normas ordinarias o reglamentos y que en efecto contravengan la Constitución Política de la República de Guatemala o tergiversen. La inconstitucionalidad se interpondrá ante la Corte de Constitucionalidad, por personas legitimadas activamente; el presidente del Colegio de Abogados de Guatemala, el Procurador General de la Nación, el procurador de los Derechos Humanos y cualquier persona individual o jurídica que con el auxilio de tres abogados colegiados y activos interponga la denuncia de inconstitucionalidad de una norma ordinaria.

Según expediente 3267-2018 la petición de inconstitucionalidad fue interpuesta por una Sociedad Anónima que se consideró afectada por la vigencia del artículo 30 c del Código Tributario, por ello tal petición requirió que dicho artículo fuera declarado inconstitucional en virtud que contraviene la Constitución tal y como se encontraba redactada, porque no permitía que el contribuyente se defendiera y tampoco se oía o escuchaba a la parte agraviada, con solo el hecho de que la Superintendencia de Administración Tributaria solicitara ante un juez de primera instancia autorización de ingresar a las cuentas bancarias de los contribuyentes, el

juez podía autorizar sin escucharlo y aún n menos sin darle la oportunidad de defenderse, vulneraba las garantías y protecciones judiciales. En tal sentido la Corte de Constitucionalidad decreto el amparo provisional, es decir, la suspensión de la norma indicada, con tal resolución el artículo 30c del Código tributario queda suspendido por tanto se habilita de nuevo el secreto bancario en Guatemala.

El Artículo 30 “C” del Código Tributario (2016) establece sobre la información financiera en poder de terceros:

La Superintendencia de Administración Tributaria podrá requerir a las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, cooperativas de ahorro y crédito, entidades de micro finanzas, y los entes de micro finanzas sin fines de lucro, información sobre movimientos bancarios, transacciones, inversiones, activos disponibles u otras operaciones y servicios realizados por cualquier persona individual o jurídica, ente o patrimonio, en aquellos casos en que exista duda razonable en torno a actividades u operaciones que ameriten un proceso de investigación y siempre que dicha información se solicite con propósitos tributarios, incluyendo acciones de control y fiscalización, bajo las garantías de confidencialidad establecidas en la Constitución Política de la República...

En el auto indicado se concede audiencia por quince días al: Congreso de la República de Guatemala, Superintendencia de administración Tributaria y Ministerio Publico, específicamente a la fiscalía de asuntos Constitucionales amparos y exhibición personal. Ahora bien, para que la suspensión de dicho artículo entre en vigencia es indispensable que se publique en el diario oficial, el diario de Centroamérica y surta efectos derogatorios. En ese sentido se puede indicar que la Corte de Constitucionalidad derivado de esa jerarquía Constitucional funge a veces

como un legislador extraordinario, conocido en la teoría Constitucional como legislador negativo, siendo aquella institución la que puede derogar una ley derivado de sus funciones de defensa de la carta magna.

El auto en cuestión no contiene motivos de la suspensión provisional, por el contrario se limita a indicar “esta Corte estima que concurren los supuestos que prevé la norma legal precitada, razón por la cual, se decreta la suspensión provisional del precepto denunciado, como se indica en la parte resolutive del presente auto”. Cuando la Corte informa que concurren los supuestos que prevé la norma legal precitada se refiere a que el artículo 138 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que si la contravención o contradicción a los preceptos Constitucionales es evidente se debe de decretar de inmediato la suspensión provisional de la norma denunciada, en este caso particular, el artículo 30 c del Código Tributario, si vulneraba de forma evidente los derechos humanos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y la Convención Americana de Derechos Humanos.

A la fecha de redacción de esta investigación la Corte de Constitucionalidad aun no resuelve en definitiva la situación legal del acceso a la información bancaria o financiera de los contribuyentes, por el contrario, está en un impase, la aplicación de la ley derogada. Es imperativo realizar una reseña del procedimiento Constitucional de

inconstitucionalidad general total o parcial: Según lo establecido en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad en el artículo 133, establece la forma de plantearla indicando que: La inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad se plantearán directamente ante la Corte de Constitucionalidad.” El artículo anterior describe la forma en que surge la inconstitucionalidad y los casos en los que se dará trámite.

Dicha ley estipula quienes se encuentran legitimados para plantear la inconstitucionalidad, es muy importante destacar en el presente estudio el artículo 134 de Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que, tiene legitimación para plantear la inconstitucionalidad de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general: a) La Junta Directiva del Colegio de Abogados actuando a través de su presidente; b) El Ministerio Público a través de Procurador General de la Nación; c) El Procurador de los Derechos Humanos en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que afecten intereses de su competencia; y d) Cualquier persona con auxilio de tres abogados colegiados activos.

El trámite de inconstitucionalidad da inicio con la solicitud, esta debe de tener los requisitos contenidos en el artículo 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad en los que destaca que, la petición de inconstitucionalidad se hará de forma escrita... expresando de forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación. Como también hace mención que se deben aplicar los requisitos que exigen las leyes procesales comunes, dentro de los que se encuentran los contenidos en los artículos 61, 106, 107, 63 del Código Procesal Civil y Mercantil Decreto ley 107 en los cuales se describen los requisitos de forma de los primeros escritos.

Si el interponente omitiere alguno de los requisitos la ley en mención estipula en el artículo 136 sobre la omisión de requisitos, estableciendo que la Corte de Constitucionalidad mandara a subsanar estos dentro de los tres días siguientes a la interposición; la calificación de la solicitud; según proceda y lo establecido en el artículo 138 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad se decretará la suspensión provisional dentro de los 8 días después de la interposición en los casos en que la inconstitucionalidad fuese notoria y susceptible de causar gravámenes irreparables. Esta deberá de publicarse en el diario oficial al día siguientes de decretado y la suspensión tendrá efecto general; La integración de la Corte de Constitucionalidad es de 7 miembros.

Audiencia: El artículo 139 de la Ley Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad hace mención sobre la audiencia indicando que, si no se dispone la suspensión provisional o en su caso, decreta ésta se dará audiencia por quince días comunes al Ministerio Público y a cualquier autoridad o entidades que la Corte de Constitucionalidad estime pertinente.... Según lo indicado en el artículo anterior en esta audiencia se citará al Ministerio Publico y cualquier interesado que se considere, la Corte de Constitucionalidad para el caso que está siendo analizado se giró citación al Congreso de la República de Guatemala, a la Superintendencia de administración Tributaria y al Ministerio Publico especialmente a la fiscalía de asuntos Constitucionales. Según la ley y el auto, se dará audiencia por 15 días a los citados cumpliendo lo establecido en el artículo en mención.

Posteriormente al plazo de la audiencia haya sido evacuada o incumplida la misma, se señala de oficio día y hora para la vista, la cual se hará dentro los 20 días siguientes a la audiencia, la misma podrá ser pública a petición del interponente o del Ministerio Público según lo establecido en el artículo 139 de la Ley de Amparo y Exhibición Personal y de Constitucionalidad. La sentencia, se deberá de emitir por parte de la Corte de Constitucionalidad 20 días después de la vista y como plazo del trámite la Corte deberá dictar sentencia dentro del término máximo de dos meses a partir de la fecha en que se haya interpuesto la inconstitucionalidad.

ESQUEMA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY GENERAL, PARCIAL

SOLICITUD	CALIFICACION DE LA SOLICITUD	INTEGRACION DE LA CORTE	AUDIENCIA	VISTA	SENTENCIA
	3 DIAS PARA SUBSANACION DE REQUISITOS	7 MAGISTRADOS	15 DIAS COMUNES A LOS INTERESADOS SEGÚN LA C.C.	20 DIAS	20 DIAS
	SUSPENSION PROVISIONAL				
	PUBLICACION DIARIO OFICIAL				

El expediente 3267-2018 actualmente se encuentra varado en la fase de suspensión provisional, ya que la Corte de Constitucionalidad no ha convocado para llevar a cabo el sorteo e integrar a los 7 magistrados que deben de conocer el proceso en la audiencia, vista y por ultima emitir la sentencia, afectando al Estado de Guatemala en su conjunto y contraviniendo los convenios ratificados por el gobierno de Guatemala con el Foro de Transparencia Fiscal.

Desventajas para el Estado de Guatemala que el órgano fiscalizador no pueda acceder a la información financiera de los contribuyentes.

La superintendencia de administración tributaria es el ente estatal que tiene la función indelegable de cobro y recaudación de impuestos y se encuentra en situación de desventaja frente al contribuyente quien según la ley indica el monto o la base imponible por cada impuesto que debe de pagar derivado del sistema de auto declaración que impera en Guatemala. Con la eliminación o el hecho de poder ingresar a las cuentas bancarias de

los contribuyentes con exclusividad para fines tributarios se dejó sin herramientas para confirmar que la información que brindo el contribuyente es verídica, esta situación es de vital importancia, especialmente en los impuestos que gravan la riqueza tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta (ISR), entre otros. A continuación, se detalla las Desventajas para el Estado de Guatemala de no poder confirmar la información de los contribuyentes.

Baja de ingresos por el pago de tributos

Todo el año 2017 el acceso a la información financiera o bancaria de los contribuyentes estuvo regulado y autorizado para fines tributarios, por tanto, la Superintendencia de Administración Tributaria podía solicitar ante un juez de primera instancia autorización para confirmar la información brindada por el contribuyente, existiendo aumento de ingresos en la recaudación por el Impuesto Sobre la Renta, ya que en dicho año rubro fue de 16,306.9 millones.

Ahora bien, en el año 2018 por tal rubro los ingresos para el Estado fueron de 16,236.3 millones existiendo una variación negativa respecto al año anterior, provocando afectación de la derogatoria del acceso a la información financiera por parte de la Corte de Constitucionalidad a solicitud de esta sociedad anónima. No obstante, la recaudación

incrementó en relación al año 2017, sin embargo, existió una variación en relación al impuesto sobre la renta, según datos de la Superintendencia de Administración Tributaria publicados en su página web, tal como se muestra el análisis de variación en el siguiente cuadro.

Descripción	Total 2017	Total 2018	% Var.
INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS	Q59,025.60	Q61,236.20	3.7%
RECAUDACION TRIBURATIA SAT	Q58,518.50	Q60,601.30	3.6%
IMPUESTOS COMERCIO EXTERIOR	Q16,602.90	Q18,136.10	9.2%
Al valor agregado de importaciones	Q14,148.10	Q15,560.30	10.0%
Derechos Arancelarios	Q 2,454.80	Q 2,575.80	4.9%
IMPUESTOS INTERNOS	Q41,915.70	Q42,465.20	1.3%
Sobre la Renta	Q16,306.90	Q16,236.30	-0.4%
De Solidaridad	Q 4,352.20	Q 4,645.90	6.7%
A empresas mercantiles y agropecuarias	Q 6.30	Q 0.20	-96.8%
De solidaridad Extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz	Q 27.80	Q 10.30	-62.9%
De solidaridad, Extraordinario y temporal	Q 0.10	Q -	-100.0%

Procedimiento para solicitar acceso a las cuentas bancarias de los contribuyentes

La Superintendencia de Administración Tributaria solicita información para requerir información, ante juez competente, el juez tiene 3 días para resolución/aprobación, una vez aprobada la Superintendencia de Administración Tributaria traslada el requerimiento a los bancos del sistema, si estos se resisten a brindar información, serán sancionados con el delito de resistencia a la acción fiscalizadora; sin perjuicio de entregar la información solicitada.

Déficit fiscal

El déficit fiscal, se refiere a la diferencia que existe entre los ingresos y egresos totales dentro de un periodo determinado de tiempo. Para el caso de Guatemala esto se encuentra regulado en la Constitución Política de República de Guatemala y en la ley del Presupuesto General del Estado el cual es aprobado por el Congreso de la República de Guatemala año con año. Sin embargo, en ocasiones se aprueba automáticamente para el siguiente año el del anterior por la falta de consenso que pueda existir en la Asamblea de diputados.

Un presupuesto desfinanciado puede deberse a varias circunstancias, una de ellas, que así lo hayan concebido el pleno del Congreso de la República, desde entonces, en futuro mediato es necesario aprobar prestamos con instituciones internacionales para financiarlo o la obligatoriedad de emitir bonos del tesoro, sin embargo existe la posibilidad que el Congreso apruebe un presupuesto acorde a la realidad de ingresos o recaudaciones que la Superintendencia de Administración Tributaria proyecte, ahora bien, en el ínterin pueden existir factores de riesgo no previstos que coadyuven a desfinanciar un presupuesto, tal es el caso de la derogatoria del acceso a la información financiera de los contribuyentes, ya que tuvo un efecto mediato en los ingresos redundando en un déficit fiscal derivado a compromisos anteriores adquiridos por el

Estado de Guatemala. La baja en los ingresos en el año 2018 afecto directamente en el déficit fiscal, puesto que el Estado ya tenía compromisos adquiridos con anterioridad y por tanto debió de recurrir al financiamiento externo, ya sea en bonos del tesoro o préstamos bancarios.

Sin herramientas legales para la Superintendencia de Administración Tributaria

Derivado del sistema de auto declaración vigente en Guatemala es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda ingresar a las cuentas bancarias o estados financieros de los contribuyentes para confirmar la información brindada, sin embargo, con la derogatoria del acceso a la información financiera o bancaria para fines tributarios, la Superintendencia de Administración Tributaria carece de herramientas legales para confirmar la información, esto podría provocar que los que ganan más paguen menos de impuestos.

Persecución Penal por la Comisión de ilícitos Penales

Tomando como base no tener el acceso a la información financiera o bancaria de los contribuyentes la Superintendencia de Administración Tributaria no podrá establecer si estos cometieron delitos en contra del régimen tributario; para ello, es necesario tener a la vista la información

completa de cometido dicho delito y como consecuencia podrá presentarla ante un juez competente.

Los delitos que se podrían establecer son:

Defraudación Tributaria: regulado en el artículo 358 del Código Penal y el cual preceptúa lo siguiente: “Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.”

Se puede hacer mención de igual manera el contenido en el artículo 358 C del mismo cuerpo legal el cual literalmente establece: “Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la

notificación del requerimiento para enterarlos. El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.” Es necesario acotar que derivado a la consecuencia de derecho establecido en el tipo penal se puede determinar que ambos delitos son conmutables quiere decir que los contribuyentes pueden pagar la pena del mismo de forma pecuniaria.

Colocación de Guatemala en lista gris

El Foro Global sobre transparencia fiscal podría colocar a Guatemala en la lista gris y considerar al país como no cooperante a nivel internacional en temas de transparencia e incluso como paraíso fiscal que de forma indirecta permite el financiamiento del terrorismo. Además de la evasión fiscal catalogada como poco transparente en materia de impuestos. Esto provocaría que Guatemala sea sancionado por organismos internacionales y además de informar que no es un país con un buen clima de negocios, provocando el retiro de capital de inversión extranjera y alejarlos para que no vengán a producir al país. Esto afectaría directamente a la población en el sentido que estaría aumentando la tasa de desempleo, por tanto, aumentando la pobreza en el país.

Beneficios para el Estado de Guatemala de implementar el acceso a la información financiera de los contribuyentes para fines de fiscalización tributaria

Existen varios beneficios que obtendría Guatemala de volver a normar el acceso a la información financiera de los contribuyentes, sin embargo es imperativo que esta regulación se realice apegada a derecho vigente en Guatemala y especialmente dentro del marco del respeto a los derechos humanos, tales como las garantías y protección judicial, esto se podría solventar regulando un procedimiento que establezca el derecho de defensa, a ser oído, considerado inocente y por último que este procedimiento se tenga la posibilidad de ser impugnado, es decir al derecho a la segunda instancia.

Aumento en la recaudación

Definitivamente al tener acceso a la información financiera y bancaria de los contribuyentes y el hecho de que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda confirmar la información brindada por ellos permitirá que estos brinden información fidedigna y sobre todo que sea coherente con los movimientos bancarios y financieros del dinero que ellos cuenten.

Mayor inversión social

La inversión social está relacionada con la inyección de dinero que realiza el Estado en la infraestructura del país, esto permite que los distintos poblados puedan trasladar sus mercaderías hacia los centros de negocios abaratando los precios, en virtud que la inversión en el traslado de las mercaderías sería menor. Al tener una mejora en la recaudación el Estado podrá invertir en inversión social teniendo finalmente el contribuyente un beneficio directo de esta y logrando mejoras en la sociedad en general.

Colocación de Guatemala en países cooperantes

La OCDE por medio del Foro de transparencia fiscal colocaría a Guatemala en la lista de países cooperantes por tanto invitando a capitales extranjeros a invertir en el país, esto en el corto plazo tendría un efecto de generación de empleos en todos los sectores de la industria. La importancia de que Guatemala sea considerado como un país cooperante además de lo indicado con anterioridad cabe mencionar que podría recibir préstamos con intereses blandos para inversión social. El Estado de Guatemala necesita regular de forma correcta el acceso a la información financiera de los contribuyentes, sin que se violente las garantías y protecciones judiciales establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en tanto esto no sea de esta manera la derogatoria continuara.

Las garantías y protección judiciales se encuentran regulados tanto en la Convención Americana de Derechos Humanos, también conocido como el Pacto de San José, como en la Constitución Política de la República de Guatemala, las garantías judiciales son aquellos instrumentos legales de defensa que tiene el sindicado para defenderse dentro de un proceso penal o como este caso tributario, tales son: derecho a ser oído, derecho a la defensa, presunción de inocencia, juez natural (con competencia) y el plazo razonable; por otro lado las garantías judiciales se refiere a la serie de impugnaciones que puede interponer el sindicado al considerar que se le ha vulnerado algunas de estas garantías judiciales, entre las impugnaciones existen: Recurso de revisión, reposición, nulidad, ampliación y casación, sin embargo, se debe de comentar que la Constitución Política de la República únicamente permite la segunda instancia, es decir la facultad que un tribunal superior al primero, conozca o de trámite en segunda instancia a las impugnaciones interpuestas.

Conclusiones

Derivado de la vulneración de las garantías y protección Judicial en el artículo 30c del Código Tributario de Guatemala, el cual, permitía el acceso a los Estados Financieros de los contribuyentes para fines tributarios, la Corte de Constitucionalidad suspendió con el argumento que tal artículo vulneraba estos derechos humanos, sin embargo, la suspensión se debió a la errónea redacción del Congreso de la República.

Derivado del compromiso adquirido en el Foro de transparencia fiscal, el Estado de Guatemala está obligado restablecer el acceso a la información financiera de los contribuyentes con fines de verificación tributarios exclusivamente; cuando estuvo vigente se obtuvieron beneficios de aumento en la recaudación fiscal, en lo interno y a nivel internacional se podría obtener asesoría técnica por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en temas relacionados con la evasión fiscal y créditos con interés blandos por la misma institución.

La Corte de Constitucionalidad deroga el artículo 30 c establecido en el Código Tributario de Guatemala, el cual regulaba lo relacionado al acceso a la información financiera de los contribuyentes, por tanto la Superintendencia de Administración Tributaria podía por medio de

resolución del órgano jurisdiccional correspondiente, juzgados de primera instancia determinar si la información brindada por el obligado era congruente con su declaración de impuestos, en consecuencia, derivada de la derogatoria, el Estado de Guatemala podría ser considerado por el Foro Global Sobre Transparencia Fiscal de paraíso fiscal, provocando que sea relegada en calificaciones internacionales sobre transparencia fiscal perdiendo oportunidades de atraer capitales extranjeros que pudieran invertir en el país

Referencias

Centro para la Investigación e innovación educativa. (2008). *El conocimiento libre y los recursos educativos abiertos*. España: Junta de Extremadura, Dirección General de Telecomunicaciones y Sociedad de la Información.

González Orellana, C. (2007). *Historia de la tributación en Guatemala* (6ta. Ed). Guatemala: Editorial Universitaria, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Hidalgo Ramírez, Elder Josué. (2015). *Ley orgánica de la sat*. Centro Universitario de Occidente, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Irías Girón, Juan Miguel. Catálogo de términos y sus acepciones utilizadas en administración financiera y tributaria. Ed. Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala. 5ª. ed.; Guatemala, 2004.

Ministerio de hacienda de Paraguay. (2017). *Foro global sobre la transparencia e intercambio de la información fiscal*. Unidad del Sistema de Información Económica –Financiera USIEF. Paraguay.

Molina Aznar, V. (2005). *Auditoría fiscal*. (9na. Ed) México: Editorial ISEF.

Publicaciones De la OCDE. (2012). *Ciencia e innovación*. Centro de la OCDE para América Latina. México.

Tejeda Aystas, Daniel Mauricio. (2005). *Obligaciones Tributarias Formales de los Profesionales como Contribuyentes del Fisco*. Tesis de licenciatura. Universidad de San Carlos de Guatemala.

Villalta Ramírez, L. (2008). *Principios y Garantías Estructurales en el Proceso Penal*. (1ra. Ed). Guatemala: F&G Editoresra.

Villegas Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ed. Ediciones Depalma. 5ª. ed.; Buenos Aires, Argentina, 1994.

Villavicencio Macías, Juan Carlos. (2016). *Las garantías judiciales en el sistema interamericano de derechos humanos* (1ra Ed). México: Colección Sistema Interamericano de Derechos Humanos.

Legislación

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala: Editorial Tipografía Nacional.

Asamblea Nacional Constituyente. (2004). *Ley Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad*. Editorial Tipografía Nacional.

Pacto de San José (1969). *Convención Americana sobre Derechos Humanos*. Costa Rica.

Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, decreto número 1-98*. Guatemala: Editorial Tipografía Nacional.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Código Tributario, decreto número 6-91*. Guatemala: Editorial Tipografía Nacional.

Congreso de la República de Guatemala. (2016). *Ley Para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria, decreto número 37-2016*. Guatemala: Editorial Tipografía Nacional.

Congreso de la República de Guatemala. (1989). *Ley del Organismo Judicial*, decreto número 2-89. Guatemala: Editorial Tipografía Nacional.

Electrónicas

Superintendencia de Administración Tributaria. (2019). El tema de investigación: Numeral 5. Misión y Objetivos de la Institución, Plan Operativo y Resultados Obtenidos. Recuperado de:<https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-info-publica/numeral-5-mision-objetivos-institucion-plan-operativo-resultados-obtenidos/>