



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

**El derecho de defensa en la solicitud de información  
financiera**

(Tesis de Licenciatura)

Johana Vanessa Caal Toc

Guatemala, enero 2021

**El derecho de defensa en la solicitud de información  
financiera**

(Tesis de Licenciatura)

Johana Vanessa Caal Toc

Guatemala, enero 2021

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, **Johana Vanessa Caal Toc** elaboró la presente, tesis titulada **El derecho de defensa en la solicitud de información financiera.**

## **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

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintisiete de julio de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis **EL DERECHO DE DEFENSA EN LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN FINANCIERA**, presentado por **JOHANA VANESSA CAAL TOC**, 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 al **LIC. EDIN ANTONIO COC MACZ**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



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

 1779

 upana.edu.gt

 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Cobán, Alta Verapaz, 19 de septiembre de 2020.

**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 de la estudiante **Johana Vanessa Caal Toc** carné 201605460. Al respecto se manifiesta que:

**Primero:** Brindé acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada **El derecho de defensa en la solicitud de información financiera.**

**Segundo:** Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme a los lineamientos proporcionados.

**Tercero:** 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 continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



**LIC. EDIN ANTONIO COC MACZ**

**Tutor de tesis**



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veinticinco de septiembre de dos mil veinte. -----  
En virtud de que el proyecto de tesis **EL DERECHO DE DEFENSA EN LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN FINANCIERA**, presentado por **JOHANA VANESSA CAAL TOC**, 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 a la **LICDA. KARLA JUDITH LUNA RIVEIRO**, 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

 1779

 upana.edu.gt

 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Cobán, Alta Verapaz 16 de noviembre de 2020

Señores Miembros

Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Universidad Panamericana

Presente

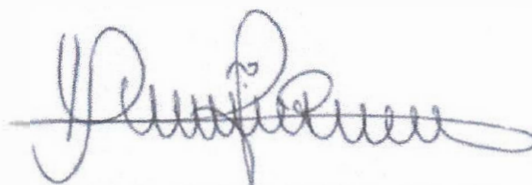
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisora** de tesis del estudiante Johana Vanessa Caal Toc, carné 000008162, titulada "El derecho de defensa en la solicitud de información financiera".

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 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,



Licda. Karla Judith Luna Riveiro

Licenciada  
Karla Judith Luna Riveiro  
ABOGADA Y NOTARIA

Abogada y Notaria





UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

## ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JOHANA VANESSA CAAL TOC**

Título de la tesis: **EL DERECHO DE DEFENSA EN LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

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.

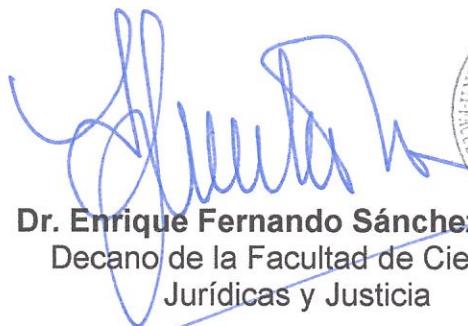

**Tercero:** Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la 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, 06 de enero de 2021.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

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

 1779

 upana.edu.gt

 Diagonal 34, 31-43 Zona 16



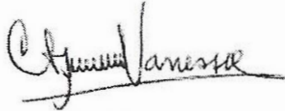
*Lic. Fredi Noel Ruiz Argueta*  
**ABOGADO Y NOTARIO**

En San Cristóbal Verapaz, municipio del departamento de Alta Verapaz el día, lunes veintitrés de noviembre del año dos mil veinte, siendo las catorce horas, Yo, **FREDI NOÉL RUIZ ARGUETA**, Notario me encuentro constituido en mi oficina profesional, ubicada en la segunda avenida, cuatro – cuarenta y uno, zona dos, de este municipio, en donde soy requerido por la señora **JOHANA VANESSA CAAL TOC**, de treinta y cinco años de edad, casada, guatemalteca, estudiante, de este domicilio, quien se identifica con documento personal de identificación (DPI) con código único de identificación (CUI) un mil setecientos noventa y seis, cero siete mil trescientos noventa y uno, un mil seiscientos uno (1796 07391 1601), 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 la señora **JOHANA VANESSA CAAL TOC**, bajo solemne juramento prestado de conformidad con la Ley y advertida de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** continúa manifestando bajo juramento la requirente: I) ser autora del trabajo de tesis titulado: **“El derecho de defensa en la solicitud de información financiera”**; II) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; III) aceptar la responsabilidad como autora del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo la presente declaración jurada en el mismo lugar y fecha de su inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond con membrete, impresa de ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos




correspondientes de conformidad con la ley: un timbre notarial del valor de diez quetzales con número de serie AU – cero trescientos cuarenta y siete mil ochocientos treinta y uno, y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número de serie ocho millones ciento cincuenta y cuatro mil cuatrocientos treinta y nueve. 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, quien da fe de todos los expuesto.



f. 

ANTE MÍ:



Lic. Fredi Noel Ruiz Argueta  
ABOGADO Y NOTARIO

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

## **Dedicatoria a:**

**A Dios:** Por concederme el don de la vida y por las bendiciones recibidas.

**A mi padre (+):** Por animarme a culminar mi carrera profesional y por sus sabias enseñanzas, quien desde el cielo me acompañó.

**A mi madre:** Por su comprensión y apoyo.

**A mi hijo:** Por acompañarme en mis noches de estudio, por apoyarme incondicionalmente en la consecución de mi meta, por su cariño y paciencia.

**A mis hermanos:** Que de una u otra forma contribuyeron para este logro.

**A mis compañeros:** En todo el recorrido de mi carrera profesional por los momentos compartidos.

**A mis amigos:** Por su apoyo incondicional.

**A usted:** Respetuosamente

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho constitucional	1
Derecho tributario	25
Superintendencia de Administración Tributaria	40
La defensa en el procedimiento de solicitud de información	52
Conclusión	64
Referencias	66

## **Resumen**

La solicitud de información financiera en poder de terceros es una facultad que posee la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual consiste en que todas las entidades que se encuentran bajo la dependencia de la Superintendencia de Bancos tienen la obligación de proporcionar información sobre los ingresos bancarios que poseen las personas individuales y jurídicas con el fin de realizar la determinación tributaria de acuerdo a los ingresos económicos de los contribuyentes sin que éstos conozcan que están siendo sujetos a una investigación.

El derecho de defensa es un principio y una garantía, que establece el ordenamiento jurídico guatemalteco; consiste en la facultad del ciudadano para no ser condenado, ni privado de sus derechos sin brindarle la oportunidad de ser escuchado en una audiencia en donde el contribuyente pueda aportar medios de prueba, que puedan contribuir para esclarecer la procedencia de los ingresos bancarios que posee, en el momento procesal de la investigación, la carta magna establece que la persona no puede ser juzgada por tribunales especiales o secretos.

En el procedimiento de solicitud de información el superintendente solicita al juez autorización para requerir a las entidades bancarias o micro financieras que proporcionen datos sobre los movimientos, negocios o

cualquier clase de gestiones que realizan las personas individuales o jurídicas, cuando considere que es necesario efectuar una averiguación sobre las actividades económicas que realiza el contribuyente, sin previa notificación al mismo.

Para el abordaje del tema se estudiaron dos áreas del derecho las cuales son el derecho constitucional, ya que se analizaron principios que enmarcan las bases sobre la que descansa el ordenamiento jurídico de la sociedad y derecho tributario que establece principios y características inspiradas en el principio de legalidad, las fases del procedimiento de solicitud de información, así como un breve análisis de sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad.

## **Palabras clave**

Derecho de Defensa. Tributos. Información financiera. Notificación.



## **Introducción**

La Superintendencia de Administración Tributaria, es la entidad encargada de la recaudación y administración de los tributos que aportan los contribuyentes, para la eficaz realización de las funciones otorgadas los legisladores han establecido diferentes mecanismos, que permitan una mejor recaudación de ingresos para beneficio de la población guatemalteca a través de los servicios públicos prestados por el estado.

Dentro de estas innovaciones tributarias el Decreto 37-2016 del Congreso de la República, adicionó el artículo 30 “C”, que regula el procedimiento administrativo de solicitud de información financiera en poder de terceros que faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria a requerir información sobre transacciones o movimientos bancarios que realiza una persona jurídica o individual sobre un periodo de tiempo, cuando la superintendencia considere que es necesaria una averiguación sobre las actividades que realizan los contribuyentes, con fines tributarios.

El procedimiento administrativo se encuentra regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, la cual enlista una serie de requisitos que se deben cumplir en el procedimiento en que el juez competente resolverá si es procedente cumplir con lo requerido por la superintendencia, circunstancia en la que únicamente tienen conocimiento la administración

y el juzgador, excluyendo al contribuyente que está siendo investigado en este procedimiento. El contribuyente individual o jurídico desconoce que las transacciones o actividades bancarias que realiza están siendo sujetas a una investigación, restringiéndole el derecho de presentarse a realizar aclaraciones o la oportunidad de presentar o argumentar sobre la procedencia de los ingresos monetarios habidos en las cuentas bancarias.

Es importante hacer del conocimiento general sobre la trascendencia del derecho de defensa en los diferentes procesos que se realizan dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, ya que este derecho constitucional busca proteger a los ciudadanos otorgándole la oportunidad de resguardarse y brindándole la oportunidad de otorgar todos los medios de descargo posibles para demostrar la procedencia de los recursos financieros ante cualquier tribunal administrativo o judicial. Debido a que en el país se explota la agricultura y por periodos de cosecha de los frutos se realizan transacciones financieras voluminosas; que no pertenece del todo al contribuyente, o bien se efectúan ventas de bienes, que no forman parte de un capital frecuente y se realizan de manera temporal.

Una de las principales razones que motiva la investigación es establecer si se vulneran los derechos del contribuyente, establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, al desconocer éste que existe o bien que está siendo sujeto a verificación, sin que él este enterado, establecer

el mecanismo legal de garantizar el derecho de defensa y se pretende establecer las alternativas idóneas que el contribuyente posee para poder ofrecer pruebas de descargo en el procedimiento de solicitud de información financiera.

Para el desarrollo de la investigación se iniciará realizando un estudio sobre el derecho constitucional; definición, principios, el principio de defensa, antecedentes, definición, regulación en el ordenamiento jurídico guatemalteco. En el segundo título se abordará el derecho tributario, definición, principios fundamentales y constitucionales del derecho tributario y sus características. En el tercer título lo referente a la Superintendencia de Administración Tributaria, definición, organización y funciones, procedimientos de solicitud de información regulados en el Código Tributario, procedimiento para requerir información en poder de terceros y, por último; se realizará un análisis sobre la defensa en el procedimiento de información financiera, incluyendo estudio de sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad al respecto.

Para realizar la investigación se utilizará el método deductivo, por medio del cual se indagará el tema partiendo de lo general a lo específico, iniciando con derecho constitucional hasta finalizar con el análisis del derecho de defensa en el procedimiento de solicitud de información y se realizará la búsqueda en forma documental a través de textos

bibliográficos y consultas de leyes, así mismo se analizará una sentencia emitida por la honorable Corte de Constitucionalidad.

## **Derecho constitucional**

Es la rama del derecho público que se dedica al estudio de los principios, doctrinas y normas jurídicas que se establecen entre el estado y los particulares, la división de poderes y así mismo contempla la organización del estado, los derechos y las obligaciones de los particulares, dentro del ordenamiento jurídico posee una norma con carácter supremo; se establecen los sistemas encargados de vigilar la correcta aplicación de la norma constitucional.

### **Antecedentes**

El derecho constitucional surgió desde que nace el constitucionalismo como ciencia que estudia, analiza y se crea un escrito que establece orden para una sociedad. Algunos países como España e Inglaterra fueron de los pioneros en establecer una organización social con bases constitucionalistas, aunque anteriormente ya se contaban con derechos individuales para los habitantes establecidos en normas escritas como instrumentos con carácter constitucional.

Posteriormente el desarrollo continuó, y según Prado (2008) se fueron creando las llamadas cartas, que contenían acuerdos entre el príncipe y los súbditos; y la más famosa fue la carta magna establecida por el Rey Juan

Sin Tierra en Inglaterra, que contenía algunos derechos como la libertad que otorgó a la iglesia y en la que se estableció que los impuestos se recaudarán con anuencia del Consejo Común del Reino. La carta magna, era un documento que contenía algunos privilegios para los ciudadanos ingleses, establecía la forma en que debían fijar los impuestos, mismos que únicamente los decretaba el Consejo Común del Reino. La carta magna consistía en una herramienta que contenía normas jurídicas que tenían como fin proteger los derechos de las personas civiles en contra de los abusos cometidos por los que ostentaban el poder real.

Se estableció que el constitucionalismo tenía como fin la organización de un gobierno ya sea a través de documentos, cartas, estatutos, constituciones; facilitó la creación de una estructura que estableciera los derechos de los ciudadanos y las limitaciones de los mismos, la organización de un estado mediante la elaboración de una constitución escrita que enmarcara las obligaciones para los que ostentaban el poder y los deberes de los habitantes que conformaban un estado determinado. Fue gracias al surgimiento del constitucionalismo que dio origen a lo que hoy los estados utilizan con el término de constitución que contiene garantías para los ciudadanos.

## Definición

Es la rama del derecho público que se dedica al estudio de la organización del estado y las relaciones que tiene el mismo con los particulares. Es importante para la organización de un estado el imponer un orden que deban seguir los particulares dentro del territorio que ocupa. En esta organización la Constitución Política de la República de Guatemala contempla la división de poderes y las principales funciones asignadas a cada organismo entre ellos; el organismo legislativo que es el ente encargado de crear leyes que favorezcan y contribuyan al desarrollo del país, el organismo judicial que es el órgano encargado de impartir justicia y actuar de manera imparcial y justa para lograr el bien común y el organismo ejecutivo que tiene la función administrativa y de ejecutar las políticas públicas del gobierno, se encuentra a cargo del Presidente de la República.

Se establecen dentro del derecho constitucional, los sistemas de control que son los encargados de velar por la efectiva aplicación de la norma suprema y también de la verificación del respeto hacia los derechos humanos individuales y sociales de los habitantes del país, como el derecho a la vida, la libertad de acción, libertad e igualdad, la detención legal, derecho de defensa, derecho a la cultura, el matrimonio, derecho a la educación, salud, entre otros.

## Principios de derecho constitucional

El derecho constitucional cuenta con directrices que permitieron su nacimiento dentro de la ciencia del derecho, mismas que son las que enmarcan las guías y favorecen la interpretación y una correcta aplicación. Los principios en esta rama del derecho establecen de forma ordenada los pasos a seguir para aplicar de forma adecuada y lograr establecer la jerarquía de las normas que rigen dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, entre ellas se encuentran las siguientes:

### Principio de supremacía constitucional

Este principio es de carácter fundamental dentro del derecho constitucional, ya que es el encargado de establecer una subordinación entre las normas jurídicas de un estado. Para Pereira & Richter “este principio consiste en la particular relación de supra y subordinación en que se hallan las normas dentro del ordenamiento jurídico”. En el país la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra en primer lugar como norma superior y de carácter supremo, de aplicación y observancia general sobre las demás leyes ordinarias y reglamentos, a excepción de las disposiciones en materia de derechos humanos. En el artículo 44 del mismo cuerpo legal, regula que toda norma jurídica que vulnere las disposiciones contenidas en la misma son nulas de pleno derecho. Por lo que en este artículo se hace referencia también a que,



aunque no aparezcan dentro de su articulado algunos derechos y garantías que protejan los derechos inalienables y esenciales para la persona humana no se encuentran excluidos, en virtud que debe predominar el beneficio general sobre el individual para garantizar el bien común.

En este principio, se realiza un desglose de cómo se encuentra estructurado el ordenamiento jurídico guatemalteco, en el cual se establece que la Constitución Política de la República de Guatemala es la norma superior y que las demás leyes sean ordinarias, reglamentarias o bien individualizadas deben respeto y obediencia a la misma y para la promulgación de nuevas normas se debe de observar los preceptos de la norma suprema a efecto de proteger los derechos de los habitantes. La jerarquía legislativa se establece de la manera siguiente:

### Normas constitucionales

Son aquellas normas jurídicas que enmarcan los derechos fundamentales de los individuos y establecen la organización del gobierno, así como las garantías constitucionales que protegen los derechos de los individuos dentro del estado. En un estado democrático como Guatemala es promulgado por la Asamblea Nacional Constituyente, que es un órgano que se organiza de manera temporal. Por ser normas constitucionales tienen carácter de supremas.

Es decir, que se encuentran por encima de las demás normas jurídicas, en una organización jerárquica vertical ocupan la primera posición. Constituyen un cuerpo legal que contiene garantías para los ciudadanos, mismas que son inviolables; dentro de estas normas se establece la forma de gobierno de un país, la distribución de los poderes del gobierno, además contienen las garantías necesarias para la protección de la norma constitucional.

Son las normas principales de un estado y son de observancia general, esto quiere decir que los poderes públicos y los habitantes deben de acatar las disposiciones que se encuentran reguladas dentro del mismo; en el ejercicio del poder que se le confiere al estado, debe observar y tomar como base la norma superior a efecto de velar por el cumplimiento de las disposiciones que protegen los derechos de los habitantes del país, dentro y fuera del mismo.

### Normas ordinarias

Son aquellas normas jurídicas creadas por el Congreso de la República de Guatemala las cuales tienen una materia de estudio específica tales como: Código Penal, Decreto número 17-73, Código de Comercio, Decreto número 2-70, Código Tributario, Decreto número 6-91, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98,

Código Civil, Decreto Ley 106 del Jefe de Gobierno, entre otros, mismas que deben observar los principios constitucionales y deben evitar contradecir lo dispuesto en la carta magna, ya que de lo contrario se puede requerir que se declaren como inconstitucionales, se derogue la norma y carezcan de validez.

### Normas reglamentarias

Son todas aquellas disposiciones que tienen como fin establecer los procedimientos para la correcta aplicación de la ley ordinaria, estas disposiciones reglamentarias también deben observar los principios constitucionales. La mayoría de los reglamentos los elabora el Organismo Ejecutivo, también tiene facultad para la redacción de los mismos los organismos del estado o bien las dependencias que tienen a su cargo la aplicación de la norma ordinaria.

En las normas reglamentarias debe observarse primeramente que no contradigan lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala, ni lo que establezca la ley ordinaria, ya que de lo contrario pueden declararse como inconstitucionales, toda vez que para su emisión deben observarse principios constitucionales y verificar que no vulnere los derechos contenidos para los habitantes del país, así como las disposiciones de las normas ordinarias.

## Normas jurídicas individualizadas

Son aquellas normas jurídicas, que van dirigidas a un grupo en particular o bien que rige las disposiciones que deben seguirse para determinado acto jurídico, su regulación va dirigida a normar exclusivamente la actuación de las partes dentro de un proceso determinado; para la comprensión de estas normas jurídicas se debe entender que su regulación se aplica en los casos específicos como contratos y las sentencias, en virtud de que solo afecta a los comparecientes o bien al acusado.

Son llamadas individualizadas ya que solo afectan de manera especial a un grupo reducido o bien a una persona en particular. Estas normas jurídicas se encuentran en el último lugar del ordenamiento jurídico guatemalteco ya que no son de aplicación general, para su elaboración deben observarse lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala; para que sea una norma que cumpla con los requisitos establecidos y para que no puedan ser declarados como normas inconstitucionales, ilegales o bien carentes de validez.

## Principio de control

En este principio se establece que dentro del derecho constitucional aparte de regular lo concerniente a la supremacía constitucional a través del orden que debe seguirse en la aplicación de la ley; es preciso establecer medios

que garanticen la correcta y adecuada aplicación de la Constitución Política de la República de Guatemala por parte del gobierno, debido a esto se crearon los diferentes órganos de control intraorganos y los catalogados como órganos extrapoder.

Los denominados órganos intraorganos cuyo significado quieren decir a lo interno, corresponde a los tres organismos del estado; y entre los órganos extrapoder se encuentran la Corte de Constitucionalidad, el Procurador de los Derechos Humanos, el Tribunal Supremo Electoral, el Ministerio Público, la Contraloría General de Cuentas; son instituciones que tienen bajo su responsabilidad la verificación de que los preceptos constitucionales se cumplan.

### Principio de limitación

Dentro de este principio se establece que el estado, según lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, se crea para resguardar la vida y a la familia, debe procurar dentro de sus fines el bien común. Dentro de la norma superior se contempla una serie de derechos inalienables de la persona humana que deben observarse dentro del territorio nacional sin discriminación alguna, tales como la libertad e igualdad, la inviolabilidad de la vivienda, derecho de reunión y manifestación, derecho a la educación, a la salud y al trabajo.

Debe aplicarse el derecho a la igualdad; este principio según Quisbert (2006) “Es la relación recíproca de restricción por razones de bienestar público entre los órganos del poder público y los derechos de los particulares” (p. 29.). Estos derechos constitucionales son los que limitan el poder del estado, ya que no se debe aplicar sanciones que vulneren los derechos humanos establecidos en la ley superior sino por el contrario el estado debe velar por la correcta aplicación de las normas jurídicas establecidas en la norma superior sin violentar ningún derecho.

### Principio de razonabilidad

Este principio se refiere a que el estado tiene ciertas limitaciones en el ejercicio de su poder, este principio va relacionado con el principio de limitación ya que el estado debe observar los derechos inherentes de la persona humana, pero también tiene la necesidad de evitar el uso excesivo de estos derechos a través de leyes que debe formular de manera razonable, como ejemplo de este principio se puede mencionar el artículo 152 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “el poder proviene del pueblo. Su ejercicio está sujeto a limitaciones señaladas por esta constitución y la ley”. Aunque el poder lo posee el pueblo, este no puede realizar actos que corrompan la tranquilidad social ya que existen medios legales que le permiten actuar para la defensa de los derechos individuales que la norma suprema le concede; el estado

también en el ejercicio de su poder imperio debe observar también los derechos concedidos a los individuos.

### Principio de funcionalidad

Este principio se refiere a que por medio de la Constitución Política de la República de Guatemala se establece la organización del estado, a través de la división de poderes, que conlleva a una separación del mismo y otorga una participación distinta a cada órgano para que no exista duplicidad en las funciones o bien discrepancias entre cada organismo. Este principio otorga a cada órgano funciones especiales que desempeñará dentro del estado para una mejor organización política, social, administrativa, legislativa, de control y de fiscalización, entre otras.

Como ejemplo de este principio, se encuentra el artículo 141 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece que la soberanía se deriva de la población, quien la confiere, para una correcta distribución de actividades, en organismo legislativo, ejecutivo y judicial, dichos órganos tienen funciones propias que permiten una adecuada estructuración del estado a efecto de que se ejerza un orden que le permita la consecución de sus fines dentro de su territorio.

## Principio de estabilidad

Con este principio lo que se pretende es buscar la permanencia y la seguridad jurídica de la Constitución Política de la República de Guatemala a través de los años, es por eso que establecen ciertos formalismos que se deben observar para poder realizar algún cambio o modificación en el contenido. Para poder reformar la Constitución Política de la República en Guatemala se debe observar que artículos se pretenden modificar, ya que dentro de la ley suprema se encuentran regulados artículos pétreos en el artículo 281, lo que significa que estos artículos no pueden ser reformables, en virtud que establecen la forma de gobierno, la prohibición de la reelección, las prohibiciones para optar al cargo de presidente y vicepresidente de la república. A la vez que contiene una parte que si puede ser modificada y dentro del mismo cuerpo legal se indica el procedimiento a seguir para efectuar alguna reforma.

Otro distintivo es la validez, vigencia y efectividad que se refieren a que la Constitución Política de la República de Guatemala es legítima, ya que existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco y se encuentra como norma superior, la vigencia consiste en la aplicación de la ley suprema en el pasado y en la actualidad, la eficiencia se refiere a la forma en la que los órganos que ostentan el poder puedan aplicarla; dentro de un estado se debe procurar el cumplimiento de este principio de estabilidad con el



objetivo de que la norma superior pueda brindar permanencia, eficacia, seguridad y certeza jurídica en cualquier etapa temporal.

### Principio de defensa

Es la facultad que se le confiere a la persona humana, para contradecir los señalamientos que se le hacen dentro de un proceso en los órganos jurisdiccionales o bien dentro de los procedimientos administrativos en la que actúe como parte; tiene derecho a que se le informe sobre el procedimiento que se sigue en su contra, la defensa u oposición que realice se debe realizar en forma personal o bien auxiliarse de un profesional del derecho que lo represente.

### Antecedentes

Según varios juristas que se han dedicado al estudio y a determinar el origen del derecho de defensa. En la cual se cree que inició en tiempos antiguos, con los griegos y los romanos, que desde un inicio le notificaban al acusado o sindicado de haber cometido un hecho ilícito, los cargos que se le atribuían, para que pudiera efectuar su defensa, brindándole la oportunidad de aportar lo que considere conveniente para desvirtuar los señalamientos que se le imputaban.

Si bien desde la Antigua Roma ya se le otorgaba al señalado de la comisión de un hecho delictivo, el derecho de poder defenderse por sí mismo o por abogados a través de la oralidad, posteriormente fueron cambiando las formas procesales de acuerdo al imperio que gobernaba y se estableció que debían realizarse nuevas fórmulas procedimentales en las que las fases ya no se efectuarían de forma de forma oral, y debían desarrollarse en forma escrita y secreta.

Para otros doctrinarios, el derecho de defensa surge en Inglaterra con la carta magna del Rey Juan Sin Tierra en el año de 1251, en la cual se pretendía frenar el poder absoluto que ostentaba el rey o la monarquía en contra de los ciudadanos ingleses y regularizaban derechos individuales mínimos como la presunción de inocencia, el debido proceso y por lo tanto se exigía como requisitos indispensables la presentación de la acusación, la prueba y la defensa.

En el año de 1776 apareció el derecho de defensa regulado en el apartado VIII del Reconocimiento de los Derechos del Estado de Virginia, la cual establecía que, en toda fase criminal, la persona tiene derecho a requerir el origen de su imputación, en la que pueda realizar una confrontación con los acusadores y testigos, en donde a la vez pueda aportar medios de descargo, ante un juez justo y de forma rápida, de conformidad con las leyes del lugar.

El derecho de defensa tomó mayor auge en la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano en la época de la revolución francesa en el año de 1789, y en el año de 1793, dentro de la cual ya se estipulaba que ninguna persona pueda ser sometida a prisión sin que se le haya otorgado el espacio necesario para presentarse y ser escuchado de conformidad con lo establecido por las leyes; esta norma también se encontraba regulada en la Constitución Francesa de 1795.

Luego de la segunda guerra mundial se creó la Organización de las Naciones Unidas, que emitió varias declaraciones entre ellas: la Declaración de San Francisco, en la que se ratificó la Carta de las Naciones Unidas que establecieron nuevos derechos humanos que se encuentran regulados en el artículo 11 de la Declaración de los Derechos del Hombre en la que existía la presunción de inocencia, un juicio público en la que se asegure los medios idóneos para su defensa.

En la primera Constitución del Estado de Guatemala promulgada en el año de 1825, que posteriormente fue mejorada por la Declaración de los Derechos del Estado y sus Habitantes en 1839, aparece por primera vez dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, indicios del derecho de defensa, ya que regulaba en la sección 2, artículo 15 del referido cuerpo legal, lo siguiente- En todo proceso criminal, el acusado no podrá ser privado del derecho sagrado de ser oído por sí o su defensor; de ser

informado de la naturaleza y causa de la acusación intentada contra él; de que se le presenten los testigos cara a cara; de sacra testimonio de documentos o declaraciones de testigos ausentes que puedan probar su inocencia, y de ser juzgados por el tribunal o juez establecido por la ley con anterioridad a la perpetración del crimen, y observándose todos los trámites y formalidades legalmente establecidas.

La Ley Constitutiva de la República de Guatemala decretada en el año de 1879 que fue influenciada por la reforma liberal de 1821 regulaba que la defensa y los derechos de las personas son sagrados y que no debían ser juzgados por cortes especiales, fue en esta constitución en la que se logró un gran avance en virtud de que se generalizó el derecho de defensa para todas las demás áreas del derecho y no únicamente para el derecho penal.

### Definición

El derecho de defensa es una garantía establecida en la carta magna, Carrara (1973) comenta que “la defensa no es un privilegio, ni una concesión exigida por la humanidad, sino un derecho original del hombre, y por consiguiente inalienable” (p. 457), la defensa se establece como una facultad que poseen las personas desde su nacimiento y ampliamente reconocida por la legislación nacional como internacional y es un derecho individual que no puede transmitirse. Según lo estipulado por la Corte

Interamericana de los Derechos Humanos se le debe de otorgar a la persona la potestad para ser escuchada y prestarle las garantías idóneas para que pueda realizar los medios de descargo ya sea dentro de un proceso jurisdiccional que puede ser en el ramo civil, penal, laboral o bien de cualquier tipo de procedimiento en la que actué como parte, como también se debe brindarle un plazo justo para poder realizar las diligencias correspondientes.

La defensa de las personas es una garantía constitucional que abarca todas las áreas del derecho en las que la persona interviene, para Castillo (2009) “La defensa consiste en que la persona sea oída o escuchada antes de que se tome una decisión administrativa o judicial, en su contra” (p. 26), el ciudadano puede hacer uso de su defensa antes de presentarse ante los tribunales de justicia, es importante recalcar que no necesariamente debe pertenecer al área del derecho penal.

Además, el derecho de defensa es una potestad que tienen los habitantes de un estado, el cual pretende proteger al ciudadano de arbitrariedades que puedan surgir por parte de las autoridades y evitar de esta manera el abuso de poder; en el derecho tributario también es aplicable esta garantía otorgándole al ciudadano esa facultad de hacer uso de su defensa en los procedimientos administrativos que lleva a cabo la Superintendencia de Administración Tributaria.

Este derecho es inalienable de la persona humana, algunos autores lo relacionan íntimamente con el principio del debido proceso, el cual describe que dentro de cualquier procedimiento deben observarse las garantías mínimas que poseen los habitantes de un país, deben de cumplirse con todas las etapas que establece la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes dentro de un juicio, ante un juez competente que otorgue una justicia pronta.

El principio de defensa en el ordenamiento jurídico guatemalteco

La defensa de la persona se encuentra regulado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que textualmente se encuentra de la siguiente forma:

La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.

El cual se refiere a que la protección de la persona es inviolable ya que a ninguna persona puede imputársele un delito, mientras no se le haya brindado la oportunidad de defenderse, haciendo uso de todas las garantías constitucionales ante un órgano jurisdiccional que se encuentre legalmente constituido en el país y ante un juez idóneo, equitativo y autónomo, el procedimiento a seguir debe de encontrarse regulado dentro del ordenamiento jurídico.

Este derecho también es un principio constitucional el cual enmarca las bases para la aplicación de las normas jurídicas con sujeción a lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala, para la protección de los derechos de los individuos dentro de un estado. Asimismo, el artículo en mención establece que no podrá juzgarse a alguna persona por tribunales ocultos o especiales que se encuentren fuera de la subordinación del organismo judicial.

La Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República regula el derecho de defensa en el artículo 16, el cual ratifica lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, y norma que la protección de la persona y sus derechos son intangibles, no están permitidas las cortes especiales, en todo proceso debe observarse las formalidades específicas que la ley establece y debe otorgársele a las personas la oportunidad de conocer sobre el procedimiento en su contra a efecto de que pueda hacer valer los medios de descargo que considere conveniente.

También se encuentra regulado el derecho de defensa en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al que nuestro país se adhirió el 5 de mayo de 1992 y regula que:

Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil.

Dentro de esta norma de carácter internacional que fue aceptada y ratificada en Guatemala, se establece que las personas deben ser escuchadas por un tribunal justo y equitativo, que pueda otorgar todas las garantías establecidas dentro del ordenamiento jurídico, para que el ciudadano ejerza todas las acciones correspondientes que considere necesarias cuando se le señale de haber participado en la comisión de un hecho tipificado como delito o falta en el ramo penal o bien las que surgen de las responsabilidades de índole civil.

El artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos que fue aceptada y ratificada en Guatemala en el año de 1978, regula la facultad que tiene la persona de ser escuchada ante una corte competente que aplique justicia de forma imparcial, en un procedimiento ya sea del área penal, o para la protección de los derechos inalienables que emanan de las obligaciones que surjan en el área civil, laboral, fiscal o de cualquier otro proceso. Dentro del decreto 6-91 del Congreso de la República de



Guatemala, que contiene las disposiciones del Código Tributario se establece en el artículo 21 “A” que regula los derechos de los contribuyentes, y se hace referencia en el citado artículo que los sujetos pasivos o responsables pueden actuar por sí mismos o por medio de un representante legal o de un tercero, disposiciones que deben observar los contribuyentes al efectuar cualquier tipo de diligencia ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Entre los derechos más importantes de los contribuyentes, destaca el numeral 10 del artículo 21 “A” del Código Tributario, que regula lo siguiente: “conocer el estado de las actuaciones administrativas y de la tramitación de los procedimientos en que sea parte (...)”. La ley le otorga esta facultad al contribuyente en la cual se establece claramente que debe de estar informado sobre las investigaciones en los cuales sea parte e indica la forma en que la Superintendencia de Administración Tributaria debe realizar e informar de las etapas en las que se encuentra el proceso.

El contribuyente tiene derecho a que la Superintendencia de Administración Tributaria, le informé sobre el inicio de las acciones de control o fiscalización en la que actué como parte, también debe velar para que los procedimientos sean realizados en los plazos establecidos en ley, un aspecto importante es que se debe informar al sujeto pasivo sobre los

derechos y obligaciones que tiene, particularmente ante el fisco, explicándole el origen de las mismas.

El sujeto pasivo tiene derecho de oponerse a las resoluciones que emite la Superintendencia de Administración Tributaria cuando considere que se ha vulnerado algún derecho, siempre que lo realice de conformidad con lo establecido en las leyes del país y pueden utilizarse para ello los medios electrónicos que el ente fiscalizador pone a disposición de los contribuyentes para que hagan valer sus derechos, siendo algunos de ellos, ser atendidos con imparcialidad, mantener la confidencialidad de los datos personales, ser notificados y asistidos por la superintendencia para conocer sobre los derechos que posee, obtener copia de los procesos administrativos, al debido proceso, audiencia y defensa, facultad para incorporar alegatos y medios de prueba.

Otro aspecto importante es que en el Código Tributario se establecen los derechos individuales que la Constitución Política de la República de Guatemala garantiza, como son el debido proceso, es decir que el contribuyente tiene derecho a que se realicen todas las fases de un procedimiento administrativo; el derecho de audiencia, por medio del cual se le cite, se le escuche y se le permita aportar los documentos que considere convenientes para aclarar determinado asunto, el derecho de defensa por sí mismo o a través de apoderado, entre otros. Al ejercitar el

derecho de defensa se le confiere al contribuyente las facultades de aportar los medios de prueba que considere convenientes y pertinentes a efecto de esclarecer hechos que sean controversiales y puede interponer las declaraciones que sean necesarias que permitan defenderse adecuadamente siguiendo las distintas etapas y en los plazos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Refiere el artículo 21 “A” del Código Tributario que en la solicitud que efectuó la Superintendencia de Administración Tributaria ya sea a los contribuyentes o requiera información de terceros que pueden ser las agencias bancarias, empresas de micro-finanzas, cooperativas, o similar, con fines de investigación deberá especificarlo en la solicitud de información que dio origen al proceso administrativo. Cuando la Superintendencia de Administración Tributaria en su facultad fiscalizadora realice un requerimiento para investigación de determinado contribuyente debe individualizarlo, en el escrito inicial, detallando las acciones a seguir en el proceso administrativo.

## Otros derechos individuales en la Constitución Política de la República de Guatemala

La ley de superioridad jerárquica en Guatemala establece además del principio de defensa otros derechos individuales que son de observancia general dentro del territorio guatemalteco, mismos que permitirán comprender los derechos inalienables e intransmisibles de la persona humana que son aplicables en todas las materias del ordenamiento jurídico; al respecto Balaguer (2014) indica que “Los derechos fundamentales son un conjunto de derechos que por su especial importancia se reconocen a todas las personas, con independencia de cualquier circunstancia” (p. 115) estos derechos se encuentran regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala en el capítulo II referente a derechos humanos individuales, los cuales se encuentran ampliamente desarrollados desde el artículo 3 hasta el artículo 46 de la norma suprema; siendo algunos de ellos, derecho a la vida, de defensa, presunción de inocencia, libertad de locomoción, de petición, libre acceso a tribunales y dependencias del estado, libertad de acción, detención legal, derecho de asociación, de reunión y manifestación entre otros.

## **Derecho tributario**

Dentro de la organización de un estado es importante que se establezcan teorías y normas jurídicas que regulen lo relativo a los tributos y las relaciones que surgen entre el estado como sujeto activo y los contribuyentes como sujeto pasivo, asimismo establecer los medios a seguir para la correcta recaudación fiscal y los procedimientos señalados en el Código Tributario para la realización de determinados actos que tienen como fin la captación de recursos económicos a favor del estado, todas las formas para la recaudación fiscal deben encontrarse reguladas dentro del ordenamiento jurídico con la observancia de los principios constitucionales.

### **Definición**

El derecho tributario es la rama del derecho que se dedica al estudio de los tributos y su creación, enmarca las bases para la recaudación de los tributos. Está conformado por el conjunto de normas jurídicas, teorías, principios, doctrinas que un estado ha establecido con el fin de obtener fondos económicos que faciliten la recaudación tributaria y crea un vínculo entre el estado y el contribuyente a través de la actividad tributaria. El derecho tributario proviene según doctrinarios del derecho financiero, y recibe varias denominaciones entre ellas encontramos el derecho fiscal,

derecho impositivo, poder tributario. El Estado de Guatemala es el ente encargado de fijar los tributos a través del Organismo Legislativo, también tiene la potestad de ejercer en determinados casos una coacción sobre el contribuyente a efecto de que pueda realizar la recaudación financiera.

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentra regulado lo referente al derecho tributario en el decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, este código fue creado bajo el principio de legalidad y debe sujetarse a los principios y valores establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, a efecto de que los preceptos establecidos en el Código Tributario tengan eficacia y validez legal.

### Principios fundamentales del derecho tributario

Las ramas del derecho se fundamentan en principios que le otorgan el sustento jurídico y doctrinario como ciencia del derecho; la rama tributaria contiene bases importantes que le permiten distinguirse de las demás áreas del derecho, por cuanto las instituciones que la conforman deben observar estos principios en la aplicación de la normativa jurídica tributaria, entre estos principios esenciales se desglosan las siguientes:

## Principio de legalidad y reserva de ley

Se encuentra regulado en el artículo 5 de la norma constitucional del Estado de Guatemala en la cual refiere que nadie está obligado a acatar órdenes que no estén basadas en la ley, en materia tributaria indican que el único órgano para decretar los tributos es el Organismo Legislativo a través del Congreso de la República, por lo que cualquier otra normativa que indique que se debe hacer efectivo determinado tributo sin estar basado en una norma legal no es procedente, la legalidad de toda norma jurídica tributaria consiste en que desde la creación de una ley; los preceptos y procedimientos establecidos en la misma deben respetar la supremacía constitucional, además se deben cumplir con todas las fases o etapas para la formación de la ley. Y la reserva de ley es la facultad que se le confiere exclusivamente al Organismo Legislativo y se le reconoce como el único ente con capacidad legal para la creación de tributos, no existe dentro del ordenamiento jurídico del país otro organismo con esa facultad.

## Principio de capacidad de pago

Se refiere a que el contribuyente debe realizar el pago de los tributos de acuerdo a la capacidad económica, es decir que la determinación tributaria se fija de acuerdo a los ingresos o riquezas que posee el sujeto pasivo; de esa manera se determina la cantidad monetaria con la que debe contribuir,

en virtud que no es posible imponer un monto fijo para los habitante del país debido a que no todos los contribuyentes o responsables tienen las mismas posibilidades económicas, y el hecho generador de tributos es diferente según sea el caso.

### Principio de igualdad

La Constitución Política de la República de Guatemala regula en el artículo 4 este principio en la cual indica que, dentro del territorio guatemalteco, todos los habitantes son independientes tienen los mismos derechos y las mismas oportunidades ya sea hombre o mujer. En la rama del derecho tributario este principio se aplica de acuerdo a la economía del contribuyente en virtud que no todos los ciudadanos poseen las mismas posibilidades económicas, ya que con este principio se pretende establecer que el tributo sea justo, atendiendo las diferencias que caracterizan a los contribuyentes dependiendo de las circunstancias económicas de cada uno de ellos y para que los tributos se impongan de conformidad con las mismas condiciones.

Este principio tiene similitud con el de capacidad de pago ya que lo que pretende es establecer los tributos de acuerdo al hecho generador, en virtud de que no todos los habitantes se desempeñan en una misma área de la economía. Y la igualdad pretende que se fijen los tributos de los



contribuyentes que tengan un ingreso aproximado a cierta cantidad se le imponga un porcentaje igual a otro contribuyente que tiene la misma producción de riquezas.

### Principio de generalidad

Se refiere a que, dentro del territorio guatemalteco, las leyes deben ser acatadas por todos los ciudadanos que radican en un país y que nadie puede alegar desconocimiento de la ley, según lo establecen los artículos 3 y 5 del Decreto 2-89 Ley del Organismo Judicial. Las leyes tributarias van dirigidas a todos los habitantes de la república de acuerdo a la capacidad contributiva y van a ser aplicables de acuerdo a lo establecido por la entidad encargada de la recaudación de los tributos que establece una clasificación de los contribuyentes afectos a determinado tributo. Este principio se encuentra regulado en el artículo 135 literal “d” de la Constitución Política de la República de Guatemala que regula los derechos y deberes cívicos de los ciudadanos guatemaltecos, en la que se establece que les corresponde colaborar con el gasto público.

### Principio de proporcionalidad

Se refiere a que los contribuyentes deben aportar en tributo de acuerdo a la actividad económica que desempeñen y la cantidad de riqueza que produzcan ya que el estado no puede exigir una cantidad mayor ni menor,

para que sea de manera justa la contribución. La tributación debe ser adecuada al ingreso económico del contribuyente de forma equitativa según lo establece el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

### Irretroactividad

Este principio es uno de los más importantes ya que existen dos ramas del derecho en las cuales se aplica de forma especial, en el derecho penal y en el derecho tributario. Este principio indica que los tributos tendrán efecto para el futuro y no se permite tomar como base para fijar los tributos el capital que el contribuyente posea con anterioridad, sino que debe establecerse de acuerdo con el capital actual que tiene el sujeto pasivo.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, el artículo 15 establece que “la ley no tiene efecto retroactivo”, el Código Tributario amplía lo referente a la irretroactividad en el artículo 66 que establece que únicamente las disposiciones que favorezcan al contribuyente, que eliminen las infracciones o las que establezcan preceptos más favorables para el sujeto pasivo. Es de resaltar que las leyes entran en vigor desde su promulgación y vigencia, por lo que no se puede aplicar la ley a hechos u acontecimientos ocurridos antes de que adquieran validez.

## Prohibición de doble tributación

Este es uno de los preceptos más importantes que se encuentra contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 243, por lo tanto, los contribuyentes cuentan con una protección especial de carácter constitucional. Este principio se refiere a que un hecho generador no puede ser gravado dos o varias veces sobre el mismo contribuyente por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que esta acción se encuentra prohibida.

## Principio de no confiscación

Establece que se prohíbe la apropiación de bienes del contribuyente para cumplir con la obligación tributaria. A través de este principio se pretende proteger el patrimonio, es decir el conjunto de bienes del contribuyente así lo establecen los Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que prohíben la apropiación, retención, incautación o embargo de bienes para cumplir con las obligaciones tributarias.

La confiscación es el decomiso, el embargo de bienes que los contribuyentes tendrían que entregar a razón de cumplir con las obligaciones tributarias, pero esta figura se encuentra prohibida según lo regulado en la norma constitucional en los artículos citados, por lo tanto,

las contribuciones deben ser proporcionadas en dinero, en ningún caso el estado puede obligar al contribuyente a satisfacer las deudas tributarias con bienes de su propiedad.

### Equidad y justicia tributaria

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en su artículo 243 que los tributos deben de fijarse de forma equilibrada, de acuerdo a la capacidad económica del sujeto pasivo, por lo que, debe ser justo. Se refiere a que el estado no puede imponer a un contribuyente que pague más tributos que lo que percibe con el hecho generador, ya que sería imposible que cumpla ya que se excede en la fijación del tributo y no habría justicia tributaria.

### Características del derecho tributario

El derecho tributario cuenta con cualidades y rasgos propios que lo diferencian de otras ramas del derecho, en virtud de que estas características le pertenecen de forma exclusiva al derecho tributario y las mismas le permiten distinguirse y complementarse como una ciencia jurídica autónoma, ya que cuenta con principios propios, normas jurídicas tributarias y doctrina. Dentro de las características del derecho tributario se observan las siguientes:

## Coacción en la génesis del tributo

El estado a través del Congreso de la República tiene la potestad de crear y fijar los tributos sobre el sujeto pasivo o contribuyente, así mismo tiene ese poder para ejercer presión sobre el obligado a pagar. La Constitución Política de la República de Guatemala faculta al Congreso de la República de Guatemala como el único ente con capacidad legal para decretar los impuestos que sean de utilidad para el país, así como determinar las formas en que los tributos se recaudarán. La coerción es la facultad que tiene el estado de obligar al contribuyente a realizar determinada acción.

## Coacción normada

Se refiere a que las normas jurídicas tributarias deben ser formuladas por el estado observando el principio de legalidad; al respecto Monterroso (2009) indica “Las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por el estado en ejercicio del principio de legalidad, pero funcionan coactivamente” (p. 13) se dice que es normada ya que los tributos deben encontrarse regulados dentro del ordenamiento jurídico tributario, pero funcionan forzosamente, en virtud de que se obliga al contribuyente que luego de realizar determinadas acciones que constituyan uno o varios hechos generadores de tributos debe realizar el pago forzosamente.

Como un ejemplo de esta característica se puede mencionar la compra de un vehículo que el contribuyente adquirió para transportarse de un lugar a otro de manera rápida y cómoda, o porque le beneficie en sus labores diarias; debido a esto por la compra del medio de transporte debe pagar un determinado impuesto porque la ley así lo establece y porque se cumple el hecho generador, y el contribuyente debe realizar el pago del impuesto.

### Tipicidad del hecho imponible

Esta característica es una de las más importantes del derecho tributario ya que el estado para poder reclamar el cumplimiento de una obligación, primero debe de establecer en una ley el tributo que pretende cobrar. Por lo que, si un acto no se encuentra tipificado con anterioridad como hecho generador de tributos, no es posible que el estado obligue al contribuyente a cumplir con determinada obligación de pagar, ya que no existe una norma jurídica que estipule la obligación previamente. En virtud que el principio de legalidad que establece la Constitución Política de la República de Guatemala es de observancia general en materia tributaria, ya que así lo establece uno de los considerandos del Código Tributario específicamente el tercer fundamento del citado cuerpo legal que se refiere a que el sistema tributario se fundamenta sobre el principio de legalidad, y por lo tanto debe regular con anterioridad la norma jurídica, entre estas encontramos el Decreto 61-77 Ley de Tabacos y sus productos, Decreto

27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 79-2000 Ley del impuesto específico a la distribución del cemento, entre otros.

### Distinción de tributos en género y especie

Se hace necesario realizar la diferencia que existe entre tributo e impuesto para que se logre comprender con exactitud el significado de cada uno de éstos términos. Un tributo, es el hecho generador que el estado destina para la recaudación de fondos para acrecentar las finanzas y con ellos tratar de satisfacer el bien común. La clasificación que se establece como la especie se divide en tasas, impuestos, arbitrios y contribuciones especiales.

Se habla de tributos de tal manera que se encierran todas las clases de impuestos que los ciudadanos tienen la obligación de cumplir para colaborar con el estado a satisfacer las necesidades públicas del país, la especie como ya se enumeró anteriormente son todos los que se originan de los tributos, que constituyen las distintas formas para obtener recursos que el estado utiliza para la recaudación fiscal. Es decir, que el tributo es el género y el impuesto, la especie.

## Interpretación no analógica

En el derecho tributario según lo estipulado en el artículo 5 del Código Tributario, se establece que en materia fiscal no se pueden crear figuras legales que no estén prescritas en la ley. No se permite la integración analógica en los casos en donde exista duda. Esta constituye una característica importante para el contribuyente ya que la Superintendencia de Administración Tributaria no puede asemejar casos de distinta naturaleza y aplicarla a un caso concreto solo porque no aparezca claramente tipificado en las leyes o porque la norma especial contempla dentro de su articulado alguna otra figura similar al caso concreto. Ya que de realizarlo así la Superintendencia de Administración Tributaria estaría violentando el principio de legalidad y las disposiciones emitidas serían nulas, toda vez que en esta rama del derecho no existe la aplicación de la analogía, en virtud de que todo tributo debe de estar regulado en la ley.

## Irretroactividad

En materia tributaria se establece que la ley no puede tener efecto retroactivo. Es decir que no se puede aplicar la ley a hechos ocurridos antes de la promulgación y publicación de la misma, el Código Tributario en el artículo 66 establece una excepción a la misma que puede ser retroactiva cuando favorezca al infractor. Esta característica aparece



tipificada en la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 15 en la cual indica que la ley no puede ser retroactiva.

Como se puede observar tanto la Constitución Política de la República de Guatemala como el Código Tributario regulan lo referente a la irretroactividad de la ley, la cual es aplicable a todas las áreas del derecho, y en materia tributaria se establece que no se puede aplicar la ley a hechos que hayan existido cuando aún no había nacido a la vida jurídica la ley que se pretende aplicar, ya que estas rigen desde el momento de su promulgación y vigencia y solo pueden aplicarse de forma retroactiva cuando favorezcan al contribuyente.

#### Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del estado

Esta característica indica que el estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria no puede renunciar a la recaudación de los tributos o dejar de percibirlos, ya que estos constituyen una base importante para el desarrollo del país. Los tributos deben encontrarse regulados en una ley para que el estado pueda requerir el cumplimiento de los mismos, de igual forma no puede realizar rebajas, hacer algún tipo de negociaciones con los contribuyentes porque algún funcionario así lo disponga, salvo la excepción regulada en el artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala que consiste en la facultad que posee el

presidente de la república de exonerar de multas y recargos cuando exista algún tipo de atraso en el pago del tributo.

### Finalidad de cobertura del gasto público

Se refiere a que los contribuyentes cumplan con los pagos de los tributos que constituyen un deber cívico, mismo que se encuentra contenido en el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que los contribuyentes deben ayudar y colaborar con el gasto público a través de los tributos, que como ya se indicó son recaudaciones en dinero cuyo objetivo es que el estado a través de las diferentes dependencias logre utilizar estas recaudaciones y convertirlos en obras que beneficien al desarrollo sostenible del país, como por ejemplo la construcción de carreteras, puentes, hospitales, escuelas, centros de recreación entre otros. Como se puede determinar, el contribuyente colabora con el estado al efectuar el cumplimiento de la obligación tributaria en los plazos establecidos para que el país pueda beneficiarse de obras que contribuyan al desarrollo del país y el sostenimiento del mismo.

### Capacidad contributiva

Esta característica se refiere a que para que el contribuyente pueda constituirse como tal, debe poseer suficientes recursos económicos que le permitan cumplir con la obligación de pagar tributos y de esta manera

contribuir con el gasto público. Esta cualidad forma parte del principio constitucional llamado justicia tributaria, el cual indica que el contribuyente debe aportar de acuerdo al hecho generador o capacidad económica que posea. Es una característica muy importante para el ordenamiento jurídico en virtud de que limita el poder tributario, a la vez que contribuye a lograr que los tributos se fijen de forma justa.

### Principios constitucionales de derecho tributario

Los principios constitucionales del derecho tributario son similares a los principios fundamentales del derecho tributario, los cuales han sido desarrollados con anterioridad, dentro de ellos se pueden enunciar el principio de legalidad, en el cual se indica que toda norma tributaria debe encontrarse regulada en una ley previamente respetando la supremacía constitucional; el principio de capacidad de pago, hace referencia a que la determinación tributaria se debe realizar de acuerdo a los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo; principio de irretroactividad se refiere a que la ley debe aplicarse desde el momento en que entre en vigencia; la justicia tributaria indica que el fin fundamental que inspira al derecho tributario es en cuanto a una aplicación justa y equitativa; el principio de no confiscación se refiere a que el derecho tributario únicamente debe percibir los tributos en forma económica por lo que no debe de apropiarse de los bienes de los contribuyentes ya que la constitución la protege con

especial cuidado y por último el principio de la prohibición a la doble tributación se refiere a que únicamente se debe establecer un solo hecho generador.

## **Superintendencia de Administración Tributaria**

Es una entidad autónoma encargada de la recaudación, fiscalización, control y la administración de los tributos en Guatemala. Es un órgano que tiene su propia ley en donde se encuentran descritas todas las funciones que desempeña, las dependencias en las que se encuentra dividida para ejercer de mejor manera la recaudación. Es una entidad que depende del Ministerio de Finanzas Públicas, quien es el ente encargado de la fiscalización del mismo.

### **Antecedentes**

En el año 1997 se crea la administración tributaria bajo la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, con el fin de renovar el sistema de recaudación fiscal y en cumplimiento de los objetivos fiscales trazados en los acuerdos de paz firmados en el año 1996. El plan de creación de una institución encargada de la recaudación fiscal inició en el mes de septiembre del año 1997, para lo cual se formó un equipo de trabajo responsable y eficiente.

## Definición

Es una institución que tiene a su cargo la recaudación de los tributos, así lo establece el Código Tributario en el artículo 98; la Superintendencia de Administración Tributaria es una dependencia o entidad del estado a la que por ley se le asignan las “funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos”. En la mayoría de departamentos del país existe una oficina de atención al contribuyente de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Esto le permite cubrir todo el país y poder brindar los servicios a los contribuyentes de forma rápida y segura, y así los mismos no tienen la necesidad de viajar hacia la ciudad capital para poder realizar trámites relacionados con las contribuciones fiscales. La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad autónoma, ya que posee su propia ley, que es el decreto 1-98 del Congreso de la República, cuenta con recursos y patrimonio propio.

## Organización y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

A través de una adecuada organización, la Superintendencia de Administración Tributaria se divide en diferentes unidades que le permite delegar funciones para brindar un servicio eficiente y responsable en la

recaudación de los tributos, estas unidades también conforman el elemento fundamental para el logro de sus fines como institución; se divide la estructura organizacional en: directorio, tribunal administrativo tributario y aduanero, superintendente e intendencias.

Las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria son todas aquellas contenidas en las leyes relacionadas al ramo tributario; dentro de la ley orgánica de la institución se encuentra regulado en el artículo 3, las funciones específicas que le corresponde realizar a la Superintendencia de Administración Tributaria para alcanzar y cumplir con los objetivos de recaudación, control y fiscalización de los tributos. Así mismo le corresponde velar por obtener altos niveles de recaudación tributaria y tratar de contrarrestar la evasión fiscal.

Además, tiene dentro de las facultades establecidas en el artículo 3 de la ley orgánica, poder requerir información que se encuentre en poder de terceros con el fin de realizar investigaciones por los medios legales sobre el hecho generador y el monto específico de los tributos con el fin de evitar y controlar el contrabando aduanero y tributario y la evasión fiscal, para su eficaz intervención podrá solicitar el apoyo de otras instituciones del estado.

El estado con el fin de recabar más ingresos y en su función controladora debe monitorear los movimientos bancarios de aquellos contribuyentes que manejen porcentajes altos de ingresos en donde exista la duda o se sospeche de posibles ilícitos tributarios, por lo que la ley le faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria solicitar dicha información bajo discreción de confidencialidad a las instituciones bancarias, cooperativas de ahorro o empresas micro financieras.

Contra las resoluciones que emita la -SAT- los contribuyentes tienen la facultad para presentar el recurso de revocatoria, regulado en el artículo 154 del Código Tributario cuando no estén conformes con el veredicto emitido por la administración tributaria y deben de presentarlo por escrito en un término de 10 días. Asimismo, cuando la intendencia rechace el recurso de revocatoria el contribuyente podrá hacer uso del ocurso regulado en el artículo 155 y 156 del mismo cuerpo legal, en un término de 3 días o bien solicitar una enmienda o nulidad.

### Relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria es aquel vínculo que une al estado con el contribuyente y es a través de este lazo que tiene facultades para solicitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Es por esta relación que el contribuyente se obliga a realizar una prestación que consiste en efectuar

una actividad económica que constituye un hecho generador y por lo tanto debe retribuir un porcentaje a beneficio del estado.

### Sujetos de la obligación jurídica tributaria

El sujeto activo dentro de la relación jurídica tributaria es el estado, es el único facultado en la ley para la imposición de tributos y el cobro de los mismos, se encuentra regulado en el artículo 17 del decreto 6-91 del Código Tributario. El estado ejecuta estas facultades a través de la división de poderes que se realizan en la organización de un estado y es el Congreso de República de Guatemala el encargado de legislar las leyes tributarias.

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria son los contribuyentes o responsables, así lo establece el artículo 18 del Código Tributario. El contribuyente es el obligado a cumplir con el pago de las obligaciones tributarias, este a su vez se divide en deudor, agente de retención quienes son los encargados de retener al contribuyente o responsable el impuesto a pagar; agentes de percepción son los que tienen facultades para percibir los tributos y después entregarlos al fisco.



## Procedimientos de solicitud de información establecidos en el Código Tributario

En el articulado del Código Tributario, se regulan una serie de procedimientos que pueden llevarse a cabo en diversas circunstancias en las cuales la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene facultades para solicitar información a otras entidades del estado, personas individuales o jurídicas o al mismo contribuyente para realizar una fiscalización de los tributos a través de la solicitud que el superintendente realiza ante un juez.

Debido al control que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria y las distintas maneras de operar de varias organizaciones delictivas, ha hecho que la entidad encargada de la recaudación tributaria innove mecanismos para la captación de fondos económicos para el sustento de las políticas públicas del gobierno y es por ello que en conjunto con el Congreso de la República han regulado la figura legal de solicitud de información financiera en poder de terceros.

### Obligación de proporcionar información

El artículo 30 del Código Tributario se refiere a que cualquier persona particular o jurídica, incluyendo las instituciones del estado, las corporaciones irregulares y las de hecho, tienen la obligación de colaborar

con la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del funcionario o delegado autorizado para dicha gestión; para lo cual las instituciones financieras están obligadas a proporcionar la información que sea requerida, especialmente la que se refiera a actos o contratos, actividades mercantiles o de cualquier clase, que le permita a la -SAT- verificar la generación de tributos. Toda la información obtenida debe ser utilizada de forma secreta. Así también podrá requerir información directa al contribuyente para que este pueda informar de forma periódica sobre los movimientos o actividades que realice que contenga la generación de tributos. Esta información puede ser requerida por los medios que la Administración Tributaria estime pertinente; este procedimiento se podrá realizar observando las normas legales establecidas, para cumplir y garantizar el principio de legalidad.

Dentro de los requerimientos establecidos en el Código Tributario, también se encuentran las siguientes: información respecto de terceros, en la cual la superintendencia podrá requerir de cualquier persona individual o jurídica que le proporcione en forma frecuente información sobre actividades comerciales que realicen con terceros que generen tributos; así también se encuentra regulado lo referente a la información sobre la producción, transporte y distribución.

## Información financiera en poder de terceros

El artículo 30 “C” del Código Tributario establece que: La Superintendencia de Administración Tributaria tiene dentro de sus facultades requerir información a las entidades que se encuentran bajo vigilancia de la “Superintendencia de Bancos, las cooperativas de ahorro y crédito y las entidades de microfinanzas y los entes de microfinanzas sin fines de lucro”, que le proporcionen información acerca de los movimientos bancarios que realice una persona individual o jurídica.

La investigación referida la podrá realizar la Superintendencia cuando considere que existe duda respecto a la actividad u operaciones que realice el contribuyente, cuando estime necesario que se realice una investigación acerca de los movimientos o transacciones bancarias que efectúe el sujeto pasivo; este procedimiento se podrá realizar observando lo establecido en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala que regula lo referente a la inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros; por lo que la entidad encargada de la recaudación de los tributos deberá de manejar los datos que obtenga de forma confidencial.

Debido a la confidencialidad que regula la Constitución Política de la República de Guatemala, este procedimiento de requerimiento de información se maneja de tal forma que no es factible obtener la información para determinar el número de procedimientos que se han

realizado a partir del año 2017 en la que dio inicio y se realizó la reforma al Código Tributario y se agregó el artículo 30 “C”, por su carácter de privacidad el contribuyente desconoce del proceso en su contra.

## Procedimiento para requerir información en poder de terceros

### Solicitud

Se encuentra regulado en el artículo 30 “C” del Código Tributario que establece el procedimiento que debe de realizar la Superintendencia de Administración Tributaria a través del Superintendente o bien del representante legal en funciones, quien debe dirigir un memorial de solicitud en los que deberá de individualizar al contribuyente, individual o jurídico o empresa mercantil o entidad de la que solicita una averiguación. En el escrito inicial deberá indicar cuál será la intención del requerimiento, el motivo por el cuál es necesario iniciar un procedimiento de averiguación; en el mismo debe de hacer mención que la ley faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria el poder para realizar requerimientos a las entidades financieras; debe indicar que datos necesita y los mecanismos a utilizar y el formato en la que se recibirá la información, indicando también las fechas o las fases de tiempo en el que debe de realizarse la inspección.

## Trámite

El juez verificará que en el escrito inicial se cumplan con los requisitos de forma establecidos para la realización de la solicitud y deberá otorgar un término de 3 días, para emitir una resolución en la que podrá conceder lo requerido por el superintendente o por el representante legal sin convocar o informar al contribuyente individual o jurídico o empresa mercantil de que se está realizando un proceso de averiguación de los movimientos bancarios realizados en un determinado periodo de tiempo. Así lo establece el artículo 30 “C” numeral 2 del Código Tributario.

## Resolución

La decisión que el juez estime conveniente se dará a conocer en un término que no debe excederse de 3 días al representante legal de la superintendencia y a las entidades financieras a quienes se les solicita que informen sobre lo descrito en la solicitud inicial. Se les podrá informar y convocar sobre lo resuelto por el señor juez por los medios que se estimen necesarios y que garanticen que se le ha informado sobre lo resuelto, cumpliendo con el termino establecido en la ley.

## Ejecución de la resolución

De conformidad con el artículo 30 “C” numeral 4 del Código Tributario establece, que del veredicto emitido por el juez y este sea propicio, se deberá informar a los entes que tienen en su poder la información para que dentro de un término de 8 días, contados desde el momento en el que se dé a conocer sobre la decisión del juez; para que traslade los datos que le fueron solicitados en el memorial de solicitud realizado por el superintendente y en la forma requerida; el superintendente debe resguardar los datos obtenidos en la averiguación.

Los datos obtenidos deberán protegerse a manera de que se utilicen para fines tributarios y no debe revelarse los resultados de la misma a instituciones que no formen parte del proceso de solicitud de información, ya que la Constitución Política de la República de Guatemala y los convenios internacionales en materia de derechos humanos protegen este derecho del contribuyente. La institución a quien se le haya requerido datos y no los proporcione en el término establecido, tendrá una sanción de tipo penal, regulado en el artículo 358 “D” del Código Penal, por resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

## Apelación

Dentro de este procedimiento, si la resolución fuere desfavorable y el juez negara la solicitud de la administración tributaria, contra este fallo el superintendente podrá recurrir la resolución a través de un recurso de apelación que deberá presentar dentro del término de 3 días, ante el mismo juez que pronunció el fallo negativo, mismo que otorgara o rechazara el recurso en un término de 2 días. Si la declara con lugar, deberá elevar el proceso con el informe circunstanciado que la ley establece en el artículo 30 “C” numeral 5 al órgano jerárquico superior quien deberá emitir la resolución que corresponda en un término de 3 días, quien deberá realizar lo que considere conveniente de conformidad con lo regulado en las leyes. Al finalizar deberá informar al secretario del tribunal para que realice la certificación correspondiente para poder enviarlo al órgano jurisdiccional que conoció en primera instancia en un término de 2 días posteriores.

## Conclusión del procedimiento

El resultado que obtenga la administración y de los estudios realizados a la misma, cuando se considere que existen indicios que generen incertidumbre sobre la procedencia de los fondos económicos de los contribuyentes en las que se sospeche que existe algún indicio de un hecho delictivo, al culminar la averiguación se le informará al contribuyente y la

administración será la entidad que acudirá a interponer la denuncia correspondiente ante los tribunales de justicia.

## **La defensa en el procedimiento de información financiera**

En referencia al procedimiento regulado en el artículo 30 “C” numeral 2 del Código Tributario, dentro del cual se establece, que debe realizarse todo el trámite sin necesidad de notificarle al contribuyente para que este conozca que están siendo investigados los movimientos bancarios que realiza. Sin embargo, el contribuyente desconoce totalmente que existe una investigación en su contra y que dentro de la misma norma se establece que de encontrarse algún indicio que fuere ilegal se remitirá lo conducente al juzgado correspondiente.

En todo proceso ya sea administrativo o jurisdiccional, se reconoce el derecho inherente de la persona de ser citado, en donde pueda escuchársele y aportar sus medios de descargo, tal y como lo establece el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el procedimiento de solicitud de información financiera la norma debería establecer antes de remitir lo conducente a los tribunales de justicia, que el contribuyente debe estar informado de los procedimientos en que sea parte, y que se ha iniciado uno en su contra.



Así también de los resultados obtenidos de la investigación para otorgarle al sujeto pasivo un plazo para que aporte medios de prueba que pueden ser documentales, declaraciones testimoniales, dictamen de expertos y las que se consideren convenientes para que el contribuyente pueda aclarar la procedencia de los movimientos bancarios realizados en un periodo determinado, ya que se puede dar el caso que en el periodo fijado para realizar la investigación el contribuyente realizó alguna venta de bien inmueble, de un vehículo, o por el periodo de cosecha, o recibió el pago de un deuda atrasada entre otros, ingresos que no provienen de la actividad que registró el contribuyente como hecho generador de tributos.

Por lo que sería importante a criterio de la sustentante que la norma jurídica contemplara dentro del procedimiento de solicitud de información un acto procesal esencial dentro de las fases o etapas de un proceso judicial o administrativo como lo es la notificación al sujeto pasivo y establecer un plazo legal para que el contribuyente informe la procedencia de los ingresos o las transacciones bancarias que realiza.

De esa forma provocaría que el principio de celeridad se verifique en los tribunales de justicia ya que se resolvería en la vía administrativa sin necesidad de recurrir a otro órgano jurisdiccional competente para que el contribuyente pueda realizar su defensa. Esto en virtud de que el Código Tributario fue inspirado en el principio de legalidad que establece la

Constitución Política de la República de Guatemala y dentro del cuerpo legal citado se encuentran regulados los derechos que tienen los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria en la cual se garantiza el principio del debido proceso, legalidad y defensa.

En el procedimiento de solicitud de información financiera, a criterio de la sustentante el legislador debió considerar un apartado en el cual se notifique a los contribuyentes sobre las acciones que se inician en su contra, a efecto de que el sujeto pasivo pueda estar informado y notificado de los procesos en que sea parte, ya que es un derecho inalienable regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala y en el Código Tributario, de esta manera se evitarían las controversias que surgen en el ámbito de aplicación de la ley.

Además a criterio de la sustentante es necesario realizar todas las fases del debido proceso, dentro de las cuales se le debe notificar al contribuyente y se le otorgue una audiencia en la que pueda comparecer a efecto de hacer valer la defensa de manera personal o por medio de un profesional del derecho y se le pueda escuchar ante la Superintendencia de Administración Tributaria a efecto de aportar todos los medios de prueba que considere pertinentes para justificar la procedencia de los movimientos bancarios realizados, y en las cuales se haga constar cuales

son provenientes del hecho generador y la declaración de los tributos que ha realizado.

A la vez el contribuyente debe informar de donde obtuvo otros fondos monetarios e indicar cuál fue la razón principal que lo motivo a realizar varias transacciones voluminosas en las entidades bancarias; o empresas microfinancieras, como también aportar los documentos u otros medios que justifiquen esas transacciones. En caso de que el contribuyente no logre establecer la procedencia de los fondos económicos que realiza con frecuencia, lo pertinente es que en ese momento la Superintendencia de Administración Tributaria traslade el expediente al juzgado competente o bien realizar la denuncia correspondiente ante el ente investigador para que se inicie la averiguación.

### Criterio de la Corte de Constitucionalidad

En el año de 2016 se realizaron varias reformas al Código Tributario, entre ellas se creó el artículo 30 “C” referente a la información financiera en poder de terceros y el procedimiento regulado en la ley para requerir el mismo, desde el momento que cobró vigencia se encontró con discrepancias en razón de su contenido, en virtud que para algunos esta norma tributaria violenta derechos humanos inalienables de los

contribuyentes al establecerse que el procedimiento contenido en la norma referida, violentaba el principio de legalidad.

Debido al procedimiento para requerir información financiera en poder de terceros, la entidad Escalas Mercantiles Innovadoras, Sociedad Anónima presentó una acción de inconstitucionalidad de ley de carácter general parcial, por considerar que dicho procedimiento violenta el derecho de defensa, derecho de audiencia, que todos los actos en el ámbito administrativo son de competencia del tribunal de lo contencioso administrativo, así mismo indica lo referente a la duda razonable y la presunción de inocencia. La duda razonable en materia aduanera observando lo estipulado en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. En virtud de tal acción, la Corte de Constitucionalidad decretó la suspensión provisional de dicho artículo en el año dos mil dieciocho para realizar el análisis respectivo de conformidad con la ley; procedió a realizar el procedimiento en la cual confirió audiencia al Congreso de la República de Guatemala, a la Superintendencia de Administración Tributaria y al Ministerio Público, para que se pronuncien en relación a la acción de inconstitucionalidad.

Dentro de la audiencia conferida a las entidades mencionadas en el párrafo anterior, cada uno expuso los argumentos en cuanto a la inconstitucionalidad referida por la accionante; mismos que obran en el

expediente respectivo. Dando continuidad al proceso se realizaron los alegatos el día señalado para la vista, en la cual la parte promotora reiteró los argumentos que obran en el escrito inicial, asimismo las otras entidades expresaron que la acción debe ser denegada.

Al realizar el análisis respectivo la Corte de Constitucionalidad, y luego de cumplir con el procedimiento pertinente declaró sin lugar la acción de inconstitucionalidad presentada por la entidad Escalas Mercantiles Innovadoras, Sociedad Anónima, en virtud de que la Corte de Constitucionalidad observó deficiencias en el planteamiento de la acción, ya que para solicitar una inconstitucionalidad de ley se requiere que el solicitante señale la ley o norma violada con el debido razonamiento de forma clara y precisa, con fundamentación jurídica adecuada y que indique cuál es el derecho vulnerado, ya que constituye un requisito esencial en toda acción promovida.

En este caso concreto la Corte de Constitucionalidad evaluó que el escrito inicial presentaba deficiencias técnicas en el planteamiento ya que únicamente se enfocó en realizar insinuaciones doctrinarias, jurisprudenciales y omitió la accionante realizar un estudio semejante entre la norma impugnada y los artículos que cita, así como una argumentación clara y precisa que explique en que consiste la violación a las normas constitucionales que indicó. De acuerdo a lo formulado

anteriormente, los magistrados consideraron según el análisis que llevaron a cabo que al omitir la accionante realizar un análisis profundo entre las normas constitucionales señaladas, razonó que dicha acción obedeció a intereses personales que solo evidencian la inconformidad de la parte actora con el artículo 30 “C” del Código Tributario, ya que no indicó con claridad la vulneración de los artículos constitucionales violentados.

Entre la argumentación brindada por la Corte de Constitucionalidad en relación al derecho de defensa indica que no existe transgresión alguna en virtud de que no se está condenando al contribuyente sino que lo que se está realizando es garantizar el derecho de defensa ya que en el artículo 30 “C” del Código Tributario establece que del resultado que se obtenga en relación a la averiguación se notificará al contribuyente los hallazgos de la investigación y se determinará si existe alguna infracción en el ámbito penal, de ser así se certificará lo conducente al Ministerio Público.

Así también la Corte de Constitucionalidad estimó que no se violenta el derecho a la publicidad y a la presunción de inocencia, no existe vulneración en virtud de que la norma impugnada no es en materia penal. Por tal motivo y de acuerdo al análisis efectuado por el tribunal constitucional en cuanto a lo descrito en el escrito inicial la entidad Escalas Mercantiles, S. A. decidió sentenciar sin lugar la acción de

inconstitucionalidad de ley de carácter parcial y revocó la suspensión provisional del citado artículo.

Es importante resaltar que de los siete magistrados que integraron la Corte de Constitucionalidad para el caso concreto, dos de ellos emitieron su voto razonado concurrente, en el que ambos coincidían en que el deficiente planteamiento en el escrito inicial permitió que la Corte de Constitucionalidad declarara sin lugar la acción planteada, ya que desde que se inició con el proceso, dicho tribunal constitucional decidió suspender provisionalmente el artículo 30 “C” del Código Tributario por considerar que el mismo vulneraba derechos constitucionales. Dentro del planteamiento no se realizó la suficiente confrontación de los artículos constitucionales y las normas de la ley ordinaria. Además, concuerdan los dos magistrados que existe suficiente material doctrinario y jurisprudencia legal en materia constitucional que de haberse utilizado en la argumentación de manera correcta se hubiera conseguido una inconstitucionalidad general parcial que consiste en eliminar la norma que violenta los Derechos Humanos suficientemente garantizados dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Del voto concurrente es importante recalcar que la magistrada Dina Ochoa argumentaba que las entidades administrativas están obligadas a garantizar el debido proceso, de conformidad con lo establecido por la

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Por lo que desde su punto de vista considera que la Superintendencia de Administración Tributaria emite actos sancionatorios sin otorgarle a la sancionada la garantía del debido proceso.

### Importancia de la notificación en un procedimiento

Un proceso es el conjunto de etapas en las cuales se desarrolla la actividad de los órganos jurisdiccionales. Dentro de estas fases el juez que imparte justicia debe de verificar la capacidad legal de las partes, si poseen la aptitud para ser sujeto de derechos y obligaciones, además observar si se están cumpliendo con los requisitos que la ley establece para llevar a cabo un procedimiento, y si los mismos se están realizando en el plazo correspondiente.

En todo proceso judicial de índole penal, civil, laboral, administrativo, fiscal, entre otros; deben observarse los principios que son las bases que enmarcan el origen de toda ciencia de derecho. En el desarrollo de una etapa procesal deben aplicarse ciertos principios que coadyuven a realizar de mejor manera los actos judiciales; como son el principio de igualdad, regulado en la Ley del Organismo Judicial en el artículo 57 que se refiere a que todos los ciudadanos tienen derecho a una justicia que se imparta en igualdad de condiciones, permitiendo que los habitantes del país tengan



permitido el ingreso a los tribunales de justicia para realizar las gestiones necesarias que le permitan hacer uso de sus derechos garantizados ampliamente en la Constitución Política de la República de Guatemala como también en las leyes ordinarias.

Por lo tanto, reviste de gran importancia dentro de un proceso judicial o administrativo la notificación, ya que por este medio se le informa o se hace del conocimiento de las partes que se está realizando una investigación en su contra y es el medio idóneo que le permite acercarse a un tribunal judicial del ramo civil, penal, laboral, administrativo, entre otros para hacer uso del derecho de defensa personal o por medio de un profesional. Para Gordillo (2004), un acto de comunicación son todos aquellos actos procesales, por medio del cual se dan a conocer a los comparecientes las resoluciones que emite un órgano jurisdiccional y para ello se utiliza la notificación.

Es parte fundamental del debido proceso realizar notificaciones para informar a la persona que existe un proceso en su contra para garantizarle y brindarle la oportunidad de realizar la defensa. La notificación se encuentra regulada como un derecho humano individual dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 7; la Ley del Organismo Judicial regula el plazo en la que deben de realizarse las notificaciones, en el artículo 124 bis.

Derivado de la importancia y la trascendencia que tienen los derechos inherentes e inalienables de la persona humana y según lo establecido ampliamente por los doctrinarios en derecho, referente al orden que debe observarse en el ámbito de aplicación de la ley, estableciéndose la supremacía constitucional en la que las normas constitucionales deben prevalecer sobre las demás leyes ordinarias y reglamentarias, a excepción de los convenios internacionales en materia de derechos humanos ratificados por el Estado de Guatemala.

De conformidad con lo expuesto se sobreentiende que el Código Tributario como ley ordinaria se encuentra supeditada a la norma suprema por lo que deben observarse en todo proceso los derechos de las personas detalladas con anterioridad; por lo que es necesario que se modifique el procedimiento de solicitud de información financiera en poder de terceros regulado en el artículo 30 “C” numeral 2 del Código Tributario, a efecto de que se pueda citar y notificar al contribuyente, por medio del cual se le informe que se ha iniciado un procedimiento de averiguación sobre las transacciones o movimientos bancarios realizados con frecuencia. Previo a trasladar el expediente ante un órgano jurisdiccional, la Superintendencia de Administración Tributaria a través de la intendencia de asuntos jurídicos debería convocar al contribuyente a una audiencia en la que se le informe sobre las acciones a tomar en un caso concreto y se le fije un plazo para que informe de manera documental, testimonial, o algún

otro medio idóneo que esclarezcan sobre la procedencia de fondos monetarios habidos en las cuentas bancarias.

Al realizarse de esta manera dentro del procedimiento de solicitud de información financiera en poder de terceros, el asunto puede resolverse en la vía administrativa sin necesidad de acudir ante los órganos jurisdiccionales y sin vulnerar los derechos de las personas regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala, al realizarse un procedimiento secreto en la cual el contribuyente desconoce del procedimiento en virtud de que no se le notificó, y contribuiría con el principio de celeridad procesal.

## **Conclusiones**

En el procedimiento de solicitud de información financiera en poder de terceros se establece que la Superintendencia de Administración Tributaria realiza un procedimiento administrativo en el que efectúa una investigación, cuando tiene duda razonable sobre los movimientos o transacciones bancarias que realiza un contribuyente individual o jurídico, vulnerando el derecho de defensa del contribuyente, al ser excluido del proceso que se ha iniciado en su contra, debido a que no ha tenido conocimiento del mismo.

Al restringirle al contribuyente el derecho de ser notificado se le limita la oportunidad de presentarse ante la autoridad administrativa, en este caso ante la Superintendencia de Administración Tributaria para aclarar la procedencia de los ingresos monetarios o movimientos que realiza periódicamente y solventar su situación en la vía administrativa, siendo la notificación el mecanismo legal para garantizarle al contribuyente el derecho de defensa. El Decreto 6-91 del Congreso de la República establece derechos que poseen los contribuyentes, entre ellos el de estar informado de todo proceso en el que sea parte, el debido proceso y el derecho de defensa.

Inspirados en el principio de legalidad que adopta el Código Tributario y como derecho inalienable de los contribuyentes ya sea una persona individual o jurídica y atendiendo al debido proceso, el sujeto pasivo debe tener la oportunidad a través de una audiencia de accionar jurídica y administrativamente en su defensa, al presentar medios de prueba documentales y la facultad para ofrecer medios de descargo tales como: declaraciones testimoniales, dictámenes de expertos, medios contables, inventario anual, balance general entre otros, que permitan esclarecer los fondos que posee en la cuenta bancaria o movimientos que realiza de forma periódica. Permitiendo de esta forma que el contribuyente pueda hacer uso de los derechos contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala y regulados en la norma ordinaria en materia tributaria.

## Referencias

### Libros

Balaguer, M. (2014) *Lecciones de Derecho Constitucional*. Málaga.

Carrara, F. (1973). *Programa de Derecho Criminal*. Bogotá, Colombia: Fénix.

Castillo, J. (2009). *Constitución Política de la República de Guatemala Comentado Tomo I Guatemala: Impresiones gráficas de Guatemala*.

Gordillo, M. (2004). *Derecho Procesal Civil Guatemalteco*. Guatemala: Praxis.

Monterroso, G. (2009). *Fundamentos Tributarios: Guatemala*.

Pereira, A.& Richter, M (2018). *Derecho Constitucional*. Guatemala: de Pereira.

Prado, G. (2008). *Derecho Constitucional*. Guatemala: Praxis.

Quisbert E. (2006). *Derecho Constitucional*. Bolivia.

## **Legislación**

Asamblea del Estado de Guatemala (1825). *Constitución Política del Estado de Guatemala*. Aprobada desde el 11 de octubre de 1925. Guatemala.

Asamblea Constituyente del Estado de Guatemala (1839). *Declaración de los Derechos del Estado y sus Habitantes*. Emitida el 5 de diciembre de 1839. Guatemala.

Asamblea Nacional Constituyente (1879) *Ley Constitutiva de la República de Guatemala*. Emitida 11 de diciembre de 1879. Guatemala.

Asamblea Nacional Constituyente (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Vigente desde el 14 de enero de 1986. Guatemala.

Asamblea General de las Naciones Unidas (1948). *Declaración Universal de los Derechos Humanos*.

Asamblea General de las Naciones Unidas (1966). *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*.

Congreso de la República de Guatemala (1991). Decreto 6-91. *Código Tributario*. 2 de octubre de 1991. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, (1990). Decreto 2-89. *Ley del Organismo Judicial*. 31 de diciembre de 1990. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala, (1998). Decreto 1-98. *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. 19 de febrero de 1998. Guatemala.

Convención Americana sobre Derechos Humanos (1978). *Pacto de San José*. Costa Rica.

Corte de Constitucionalidad. Gaceta 133. Expediente 3267-2018 del 05/08/2019 *Inconstitucionalidad de Carácter General*.

### **Fuente electrónica**

¿Qué es la SAT? (2020, 6 de mayo). *Fundamento legal de la creación de la institución*. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>