



**ACTIVIDAD FINANCIERA, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**Revisado por: Dr. Carmelo Lozano Serrano (ESPAÑA)**

**MSc. Bayron Ines de León de León**

**EXPERTO EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA Y DEFENSA FISCAL**

**TEMA: LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SUJETA  
A LA LEY COMO EL PARTICULAR**

**Quetzaltenango, Guatemala 23-04-2012.**

## **LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SUJETA A LA LEY COMO EL PARTICULAR**

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

- 1. SAT ó AT = Superintendencia de Administración Tributaria ó Administración Tributaria.**
- 2. CPRG = Constitución Política de la República de Guatemala.**
- 3. CT = Código Tributario y sus reformas.**
- 4. LOSAT = Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.**

### **ANTECEDENTES:**

Para comprender los límites del poder tributario en la Administración Tributaria, tomaremos de base lo que para el efecto se concluyó en el tema denominado: **LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

(Tesina escrita por: Bayron Ines de León de León, en el curso DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO).

### **CONCLUSIONES:**

1. El poder tributario original corresponde al pueblo, quien lo delega por voto universal y secreto al Congreso de la República.
2. La exclusividad de crear y modificar leyes de carácter tributario, corresponde al Congreso de la República.
3. El único poder tributario delegado que existe, es el del Pueblo al Congreso de la República.
4. El Congreso de la República, al momento de crear o modificar las leyes de carácter tributario, debe ampararse a principios constitucionales que garantizan la legalidad de los hechos jurídicos aplicables a los contribuyentes.
5. La Superintendencia de Administración Tributaria, no cuenta con poder tributario.

6. La Superintendencia de Administración Tributaria, es un ente eminentemente administrativo, sin calidades para funcionar como agente del Poder Tributario.
7. El accionar de la Superintendencia de Administración Tributaria, se debe someter a la ley y todo lo que realice fuera de esta, será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que causen por los actos y omisiones en que incurran.
8. Los límites de las facultades tributarias en la Administración Tributaria Guatemalteca, se encuentran consagrados en las leyes tributarias específicas creadas por el Congreso de la República de Guatemala, siendo este el órgano estatal facultado por el Estado para la creación de las leyes.

Previo a terminar el presente documento, quiero resaltar dos frases del Historiador inglés **Lord Acton (1834-1902)**, que hacen referencia al poder y dicen:

1. El poder tiende a corromper, el poder absoluto corrompe absolutamente.
2. Con un poder absoluto hasta a un burro le resulta fácil gobernar.

### **JUSTIFICACIÓN:**

En virtud de la función que cumple hoy en día la SAT en nuestro país, referente a ser el ente con facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa; se hace necesario profundizar en un estudio pormenorizado, con relación a concluir sobre si la AT, está sujeta a la ley como el particular ó goza de ciertos privilegios para no estar sujeta a ésta. Durante el tiempo que tiene la AT de existir, a nivel de contribuyentes existe una clara incertidumbre sobre si los procedimientos que la AT sigue y aplica, están o no basados en ley, y se tiene un claro y abierto desconocimiento concerniente a las bases sobre las cuales dicha AT, trabaja y se sostiene, por lo que en el presente documento, procuraremos exponer de forma clara, abierta y legal, sobre dicho tema.

## **INTRODUCCIÓN:**

Se considera que la relación entre la SAT y los particulares, es una relación jurídica, regulada por el derecho público, toda vez que la AT, tiene claramente fundamentadas y legitimadas sus funciones y atribuciones, teniendo la obligación de actuar conforme a derecho y nunca fuera de él, por lo que la autonomía de voluntad no puede existir en éste caso en particular, y considerando que tanto el particular como el ente administrador de la relación jurídica tributaria, están y deben estar sujetos a la ley, se hace necesario desarrollar todas las premisas legales que fundamentan tal sujeción, por lo que en el presente documento tomaremos de base para desarrollar el mismo, lo que establecen algunos autores con relación al derecho público y el derecho administrativo como una de las ramas de éste, así también lo que para el efecto tipifica la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario, La ley Orgánica de la SAT, los Reglamentos Internos de la SAT y otras bases de sustanciación.

## **OBJETIVOS:**

1. Conocer con precisión si la AT, está o no sujeta a la ley como el particular.
2. Describir ciertos elementos del derecho público, como punto de partida de la sujeción a la ley por parte de la SAT.
3. Desarrollar las bases del derecho administrativo como fundamento del que hacer de la AT.
4. Alcanzar certeza jurídica con relación a si la Administración Tributaria, debe estar o no sujeta a la ley como el particular.

## **MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL:**

### **Derecho Público:**

El **Derecho público** es la parte del ordenamiento jurídico que regula las relaciones entre las personas y entidades privadas con los órganos que ostentan el poder público cuando estos últimos actúan en ejercicio de sus legítimas potestades públicas (jurisdiccionales, administrativas, según la naturaleza del órgano que las

ejerce) y de acuerdo con el procedimiento legalmente establecido, y de los órganos de la administración pública entre sí.

[http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho\\_p%C3%ABlico](http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_p%C3%ABlico)

**COMENTARIO:** Como podemos notar el derecho público es eminentemente jurídico, en el sentido de la relación entre los particulares y la administración como órgano que ostenta la facultad administrativa, los cuales deben actuar en base a procedimientos legalmente establecidos y/o tipificados en normas jurídicas emanadas del ente con poder para hacerlo, en el caso de Guatemala El Congreso de la República de Guatemala, según el artículo 239 de la CPRG.

### **Materias o ramas del derecho público:**

El Derecho público regula un gran número de materias correspondientes a la Administración y el Estado, su organización, competencias y, en general, el funcionamiento de los órganos constitucionales; para efectos de nuestro estudio, profundizaremos en su actuación a través del procedimiento administrativo común o los distintos procedimientos especiales como lo es el caso del Derecho Administrativo y el Derecho Tributario.

**COMENTARIO:** En el caso guatemalteco, el Estado soberano es la comunidad política, que está constituido por la unión de dos elementos esenciales: territorio y población; es sujeto pleno de derecho, de capacidad integral, en el goce y disfrute de todos sus poderes y facultades, con autonomía completa y absoluta independencia. La forma del Estado es centralizada con un mínimo de descentralización; en tanto la autonomía administrativa casi ha desaparecido y la delegación se practica por excepción y en este caso en particular entra la SAT.

### **Derecho administrativo:**

Es la rama del derecho que se encarga de la regulación de la administración pública. Se trata, por lo tanto, del ordenamiento jurídico respecto a su organización, sus servicios y sus relaciones con los ciudadanos.

**COMENTARIO:** El derecho administrativo como tal, trata sobre los medios que se deben visualizar en la regulación de las funciones de los entes administrativos, tomando de base el ordenamiento jurídico, y de esa forma establecer con precisión las funciones administrativas en un marco jurídico legal, por lo que en las bases del derecho administrativo no cabe la analogía, o el uso de la razón como tal, toda vez que vulneraría principios legales que pueden provocar una disfunción administrativa.

El derecho administrativo puede enmarcarse dentro del derecho público interno y se caracteriza por ser común (es aplicable a todas las actividades tributarias), autónomo (tiene sus propios principios generales), local (está vinculado a la organización política de una región) y exorbitante (excede el ámbito del derecho privado y no considera un plano de igualdad entre las partes, ya que el Estado tiene más poder que la sociedad civil).

**COMENTARIO:** En el caso de Guatemala, podemos decir que el Derecho Administrativo entre sus características se le puede definir como un derecho común, toda vez que es aplicable a todas las actividades administrativas entre las cuales se encuentra la tributaria, resaltando que es el Estado el que tiene el poder de hacer, por lo que no se visualiza un plano de igualdad entre éste y la sociedad.

Los principios fundamentales del derecho administrativo son fijados por la Constitución Política de la República de Guatemala. Entre ellos se encuentran no sólo los principios clásicos de legalidad y responsabilidad por infracción a la ley, sino también los de poder público, función pública, no obligatoriedad de órdenes ilegales, publicidad y probidad, junto a los de "primacía de la persona".

La función administrativa es ejercida por el Presidente de la República, en colaboración con varios Ministerios. Cada Ministerio tiene una o más subsecretarías que, a su vez se relaciona o tiene bajo su dependencia a los diferentes servicios

públicos que tienen encomendada la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos.

Todos los Ministerios y servicios públicos están dotados de un cuerpo de funcionarios públicos sujetos al *Estatuto Administrativo*.

Todos los entes públicos actúan a través del procedimiento administrativo, el cual garantiza a los interesados oportunidades para rendir prueba y para realizar impugnaciones.

Como un elemento sustancial del procedimiento administrativo, el artículo 221 de la Constitución, trata sobre el tribunal de lo contencioso administrativo, el cual tiene como función primordial ser el contralor de la juridicidad de la administración pública.

Una importante labor de planificación, programación, organización, dirección, ejecución, supervisión y control de los las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, le corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria.

## **MARCO LEGAL**

### **CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA:**

Si el poder primario radica en el pueblo, y éste lo delega al Congreso de la República para que lo ejerza, entonces podríamos decir que el poder secundario, radica en el Organismo Legislativo, el cual según la Constitución Política de la República, CAPITULO II; SECCIÓN PRIMERA, SECCIÓN SEGUNDA, SECCIÓN TERCERA, artículos del 157 al 181, nos dan a conocer que dicho organismo se encarga de la *función legislativa*, que consiste en crear leyes, equivalente al derecho de hacer leyes.

Me permito extraer lo que la Doctrina Constitucional dice al respecto, para lo cual la Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 26-06-91 (p.165), en su

esencia describe: ***"Corresponde al Congreso de la República la potestad legislativa, con la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes"***.

La CPRG, como norma suprema regula los principios básicos del ejercicio del derecho administrativo en la Administración Tributaria, para lo cual me permito analizar los siguientes artículos.

**Artículo 152:** El referido artículo trata sobre el poder público, y en su esencia nos da a conocer que el poder proviene del pueblo, y nos aclara que ningún sector del pueblo puede arrogarse su ejercicio, lo que quiere decir que ni la Administración Tributaria como parte del Estado, ni los particulares pueden atribuirse o adjudicarse facultades o derechos que no estén plenamente contemplados en las leyes especiales.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad por medio de la Gaceta 28, p. 2, expediente 225, sentencia 25-5-93. Gaceta 28, p. 39, expediente 480-92, sentencia 24-6-93, ha destacado que el principio básico del régimen constitucional es el de legalidad. El artículo 152 de la Constitución contiene el principio general de la sujeción de los órganos del Estado, al derecho.

Lo anterior quiere decir que el ejercicio del poder que proviene del pueblo, está sujeto a las limitaciones señaladas por la Constitución y la ley, o sea que establece un sistema de atribuciones expresas para los órganos del poder público. Lo que significa que la función pública debe estar debidamente establecida; con la finalidad de hacer dinámica la toma de decisiones, así también el referido artículo contempló la representación del ejercicio de la autoridad o de la competencia, permitiendo que fuera la ley ordinaria la que lo desarrollara como se infiere del contenido del último párrafo del artículo 154 de la Constitución que trataré mas adelante, el cual permite la delegación de las funciones públicas en los casos señalados en la ley.

**Artículo 153.** El citado artículo trata sobre el imperio de la ley, y la esencia de éste radica en el principio de territorialidad de las leyes, las cuales son de aplicación a nacionales y extranjeros que se desempeñen dentro del territorio guatemalteco, por lo que los órganos administrativos y en nuestro caso de estudio la AT, tiene

facultades de control tributario en todo el territorio nacional, más dicha facultad no se puede extender fuera de dicho territorio.

**Artículo 154.** La esencia del citado artículo es tratar sobre la función pública; sujeción a la ley. Por lo que cito textualmente el referido artículo previó a su análisis: Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. /Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido político alguno. /La función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, y no podrá ejercerse sin prestar previamente juramento de la fidelidad a la Constitución.

El artículo 154, desarrolla el principio general de competencia, el cual lo podemos enunciar así: “los funcionarios y empleados públicos en ejercicio del poder público podrán hacer lo que está expresamente permitido y los particulares podrán hacer lo que no les está prohibido”.

Lo anterior lo podemos complementar con lo que para el efecto desarrolla el artículo 5 de la Constitución, que trata sobre la libertad de acción, y en su cuerpo dice: Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma.

El hecho de que una orden se base en determinada ley, genera “seguridad jurídica a la persona e impide a las autoridades dictar órdenes arbitrarias” (o sea órdenes sin fundamento legal). Debemos tener claro que las órdenes administrativas obligadamente se basan en leyes dictadas por el Congreso de la República, que incluso pueden tener la denominación de códigos y para nuestro caso el Código Tributario que trataremos subsecuentemente.

Como elemento principal del principio general de competencia encontramos el **Principio de legalidad administrativa** que en su planteamiento original, conforme al principio de legalidad, la Administración pública no podría actuar por autoridad propia, sino que ejecutando el contenido de la ley. Ello obedecía a una

interpretación estricta del principio de la separación de poderes originado en la Revolución francesa.

Esta tarea de ejecución, a poco andar, llegó a ser interpretada como una función de realización de fines públicos en virtud de la autonomía subjetiva de la Administración, pero dentro de los límites de la ley (*doctrina de la vinculación negativa*). La ley sería entonces un límite externo a la actividad administrativa, dentro de cuyo marco la Administración es libre. El Estado sólo puede hacer o dejar de hacer lo que la ley le permita y mande, o sea que nada queda a su libre albedrío.

Actualmente, en cambio, se considera que es el Derecho el que condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa actual. El principio de legalidad opera entonces como una cobertura legal previa de toda potestad: cuando la Administra con ella, su actuación es legítima (*doctrina de la vinculación positiva*).

Gracias a éste principio de legalidad administrativa, los funcionarios y empleados de la SAT, están sometidos a la ley y solamente tomarán decisiones basadas en ley, cada funcionario y empleado es depositario de la autoridad y la ejercerá de acuerdo a la Constitución, la ley y los principios jurídicos, entre ellos el bien común. Por lo que el funcionario y empleado es responsable por sus actuaciones y decisiones, de manera que si causa daños y perjuicios, obligadamente debe pagar, sin excluir las sanciones disciplinarias y penales.

Para el efecto la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta 37, p.21, expediente 261-93, sentencia 19-7-95. Dice: ...Dicha disposición constitucional implica que la conducta del funcionario con el ejercicio del cargo debe sujetarse a la ley, y como tal, debe responder de las consecuencias de sus actos.

En este orden de ideas, se puede afirmar que la Constitución no prevé la posibilidad de eximir de responsabilidad a ningún funcionario en el ejercicio de su cargo, por lo que cualquier disposición en ese sentido la contraría y, por ese hecho, no puede coexistir con la Constitución.

Por lo que una desobediencia infundada, una conducta prohibida por cualquier funcionario y/o empleado de la AT, violenta el debido proceso, que es el procedimiento sujeto a la ley; en el sentido de que lo establece la ley sin que pueda ser modificado por funcionarios y/o empleados administrativos, excepto que la ley autorice tal modificación.

**Artículo 155.** El citado artículo trata sobre la responsabilidad por infracción a la ley, y en parte de su texto dice: Cuando un dignatario, funcionario o trabajador del Estado, en el ejercicio de su cargo, infrinja la ley en perjuicio de particulares, el Estado o la institución estatal a quien sirva, será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que se causaren. (...).

La importancia del artículo 155 es la creación del principio general de responsabilidad, según éste principio los funcionarios y empleados públicos, actúan imponiendo sus decisiones dentro del marco de la Constitución y las leyes, pero, **actúan limitadamente**. Los particulares en cambio tienen el deber de obediencia, pero también, el derecho de afirmar la juridicidad, la observancia de la ley y el derecho.

**Artículo 221.** El referido artículo trata sobre el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y en su esencia desarrolla que la función de dicho tribunal es de contralor de la juridicidad de la administración pública.

La juridicidad como tal consiste en la aplicación de la ley, de los principios jurídicos y de la doctrina jurídica, tanto general como especializada, en todas las actividades y decisiones provenientes de funcionarios y empleados públicos. En consecuencia a ningún funcionario y empleado de la AT, le está permitido actuar con discrecionalidad so pretexto de la inexistencia de la ley que deba aplicar. La conducta oficial de los funcionarios y empleados de la AT, en consecuencia, se deben ajustar a la juridicidad.

Como podemos notar, la Constitución Política de la República, claramente tipifica y establece que la Administración Pública debe estar sujeta a la ley, y dentro de esa

administración pública figura la Administración Tributaria, como una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, en la cual el Estado ha delegado las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa.

Una de las formas en que el derecho administrativo guatemalteco se ha dado a conocer para efectos de la funcionalidad de la Administración Tributaria, es por medio del Código Tributario y sus reformas, Decreto número 6-91, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, causa por la cual, en el presente documento daremos a conocer la esencia de los artículos que tratan sobre las funciones de la Administración Tributaria y concluir en que toda la función administrativa esta dada en ley.

### **Código Tributario:**

Para entender la esencia del código tributario, me permitiré transcribir los considerandos que motivaron su creación, que no forman parte del texto de la norma, pero son el resumen de su espíritu y la base de su creación, lo que nos auxiliará a establecer de dónde proviene, quién lo creó y cómo se debe de aplicar.

## **DECRETO NÚMERO 6-91**

### **EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA,**

#### **CONSIDERANDO:**

Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

**COMENTARIO: Como podemos observar, el primer considerando del código tributario, pone especial énfasis en evitar arbitrariedades y abusos de**

**poder, tomando de referencia lo que establece el artículo 239 constitucional, el espíritu de la norma es evitar que entes como la Administración Tributaria, por la misma facultad otorgada, no conviertan tal facultad en poder tributario y que a la postre se dañe la relación jurídica que debe existir entre los contribuyentes y el fisco.**

**CONSIDERANDO:**

Que de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo.

**COMENTARIO: Como podemos observar, el segundo considerando del código tributario, recalca la potestad exclusiva del Congreso de la República, para la creación de tributos, potestad que reconoce viene del pueblo que se la delega, por medio de la elección popular que existe bajo un sistema de votación universal y secreto, que concluye en la elección de la representatividad.**

**CONSIDERANDO:**

Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias.

**COMENTARIO: Como podemos observar, el tercer considerando del código tributario, recalca sobre el límite del poder tributario, al regular la restrictividad de la función legislativa en materia tributaria, la cual va de la mano con velar porque no se violenten garantías constitucionales en la creación de las normas.**

**CONSIDERANDO:**

Que es conveniente emitir un Código Tributario para que las leyes de esa materia sean armónicas y unitarias; se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y para uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias.

**COMENTARIO: Como podemos observar, el cuarto y último considerando del código tributario, hace valer la integridad que deben guardar las normas de carácter tributario y su principio divisorio, en sentido que no podemos vincular la especialidad de las normas, y de esa forma alcanzar uniformidad en los procedimientos a aplicar. Adicional y de forma muy específica, procura que se evite la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias, evento que debe aplicar tanto al ente fiscalizador como al administrado (contribuyente).**

Al adentrarnos al texto de la norma tributaria como tal, encontramos artículos por demás interesantes y que nos permitirán tener una respuesta legal, sobre si la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra sujeta a la ley como el particular o no.

**El artículo 1,** trata su carácter y campo de aplicación; y nos enfatiza en que el origen de los tributos viene del Estado, lo que confirma todo lo descrito en párrafos anteriores, y nos da la primera gran respuesta, en sentido que la Administración Tributaria no tiene poder para crear tributos. Adicional, como se puede observar, el carácter y campo de aplicación de nuestro código tributario son de derecho público, lo que quiere decir que regula las relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares, siendo ésta una disposición preliminar que fundamenta la juridicidad que debe existir entre las funciones del ente administrador (sujeto activo) y el ente administrado (sujeto pasivo).

**El artículo 3,** nos ilustra nuevamente todo lo relacionado al artículo 239 Constitucional, en sentido que se requiere de la emisión de una ley no sólo para decretar tributos ordinarios y extraordinarios, sino también para establecer los

procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria, lo que quiere decir que la AT como tal no tiene el poder tributario para establecer dichos procedimientos, toda vez que se tiene claro que el poder originario en el campo de los tributos lo tiene el pueblo derivado de su soberanía, el cual lo delega al Congreso de la República, para que por medio de este se puedan emitir las leyes que para el efecto sean necesarias y fundamentales, lo anterior lo confirmo en base a lo que tipifica el artículo 239 constitucional, que regula el principio de legalidad en materia tributaria y claramente establece que el único ente con poder tributario es el Congreso de la República de Guatemala. Por lo que todo acto o proceso que realice el ente encargado de la administración del tributo, en este caso en particular la SAT, debe estar sometido a la ley, de lo contrario es un acto o proceso nulo de pleno derecho.

**El artículo 4**, nos da a conocer los principios de aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, y legalmente nos confirma que se debe hacer conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los principios contenidos en el Código Tributario, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial. Como podemos notar, los principios enumerados con anterioridad son esenciales en la aplicación de las normas tributarias, cualquier procedimiento que se siga por parte de la Administración Tributaria, que violente garantías o principios constitucionales es nulo de pleno derecho.

**El artículo 5**, nos enseña sobre una integración analógica, y nos aclara que si en caso de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4, el cual hace referencia a los principios aplicables a interpretación y que se comentó en el párrafo anterior. Pero lo elemental del referido artículo es que prohíbe la aplicación analógica de las normas, en un sentido más amplio el Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición; define la analogía como: *4. Der. Método por el que una norma jurídica se extiende, por identidad de razón, a casos no comprendidos en ella.* Lo que quiere decir, que la Administración Tributaria, al momento de aplicar las leyes tributarias, no puede hacer uso de la analogía, o de

realizar interpretaciones extensivas de la norma, queriendo dar a conocer algo que no está contemplado en ella.

Podemos concluir entonces, que no se puede crear algo por simple razón, se necesita obligatoriamente una ley que fundamente ese algo, por lo que se recalca que tanto el particular como la AT, deben estar sujetos a la ley y nunca fuera de ella.

**El artículo 9**, nos ilustra el concepto de tributos y se debe tener claro que el ente que exige el tributo es el Estado y lo hace por medio de la AT, otorgándole ciertas facultades puramente administrativas, pero en ningún momento le concede poder tributario, como para crear o suprimir leyes, por lo que la AT debe respetar esas facultades concedidas y exigir el cumplimiento de la ley del particular.

**El artículo 14**, trata sobre las disposiciones generales referentes de la obligación tributaria, y en su esencia da a conocer que dicha obligación tributaria constituye un vínculo **jurídico**, de carácter **personal**, entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos. Como podemos notar, el vínculo principal entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria y la Administración Tributaria, es eminentemente jurídica y personal, lo que quiere decir que como sujeto pasivo, no estoy obligado acatar procedimientos o peticiones de la Administración Tributaria, que no se encuentren reguladas en ley.

**El artículo 19**, nos ilustra de forma clara, cuales son las funciones de la Administración Tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos. Como nos podemos dar cuenta, aún las políticas de planificación se encuentran limitadas a las relaciones jurídico tributarias, por lo que dicha Administración Tributaria no cuenta con poder tributario, y su función se concreta a respetar lo que la ley manda, el sentido literal y exegético del citado artículo, nos demuestra que el Congreso de la República, con la exclusividad de legislar que le concede el pueblo libre y soberano, no le delega poder tributario a la Administración Tributaria, sino solamente por medio de la ley

le da a conocer cuáles son sus funciones y atribuciones, y entre las cuales no encontramos la de crear o modificar las normas tributarias, por lo que cualquier procedimiento que dicha Administración lleva a cabo fuera de la ley es nulo de pleno derecho, toda vez que no cuenta con calidad legal de cambiar lo que el Congreso de la República ha consagrado en las normas.

**El artículo 31**, nos ofrece el concepto del hecho generador de la obligación tributaria, y cabe resaltar que lo conceptualiza como el presupuesto establecido en la ley, lo que quiere decir que al momento que la Administración Tributaria, determina el presupuesto de un hecho generador, lo debe de hacer tomando de referencia lo que la ley preceptúa como tal, y en ningún momento por uso de razón definir y establecer un hecho generador arbitrario e ilegal que no se encuentre contemplado en la norma, lo que nos confirma que el actuar de la Administración Tributaria debe estar sujeto a la ley y nunca fuera de ella.

**El artículo 96**, trata sobre el incumplimiento de deberes por los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria, haciendo referencia a que existe tal incumplimiento cuando se abusa del cargo o función, al ordenar o cometer cualquier acto arbitrario o ilegal, en perjuicio del fisco, de los contribuyentes y responsables o de terceros; por lo que el citado artículo recalca la obligación de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria a sujetarse a la ley y no ordenar y actuar fuera de ella, lo que provocaría ser sancionados por la ley de servicio civil y la ley de responsabilidades, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales que correspondan.

**El artículo 98**, complementa lo vertido en el artículo 19 anterior, en sentido que trata sobre las atribuciones de la Administración Tributaria, y manda a dicha Administración a estar **obligada** a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Obligación que es de doble vía, toda vez que como parte de sus funciones debe velar porque los contribuyentes cumplan con el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, pero a la vez la Administración como tal, está obligada a no extralimitarse en la aplicación de la ley, sino mas bien sujetarse a ella, es por eso que el mismo artículo 98, en la esencia de su primer párrafo da a conocer que la Administración Tributaria, en ejercicio de sus funciones que son:

administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, debe actuar conforme a las normas del Código Tributario, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos, haciendo la aclaración en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos, que son las funciones enumeradas en el artículo 19 bis.

**El artículo 100**, trata sobre los elementos de fiscalización, y claramente establece que la Administración Tributaria, tendrá facultades de fiscalización e investigación y para el efecto puede tomar como base ciertos elementos descritos en el citado artículo, es necesario recalcar que los elementos de fiscalización están dados por la ley, y el particular no se puede acomodar a respetar elementos de fiscalización que según la razón del ente fiscalizador, él debe presentar en el proceso de fiscalización; el comentario anterior lo traigo a colación, en virtud que al analizar la mayoría de requerimientos de información que la SAT formula, existen elementos de fiscalización solicitados que no se encuentran enmarcados en la ley, y que a juicio del auditor fiscalizador, considera que se deben tener por parte del sujeto pasivo y presentar, el artículo 100, es uno de los artículos más vulnerados y violentados por parte de la Administración Tributaria, toda vez que lo utiliza como fundamento legal de sus requerimientos de fiscalización, pero siempre solicita información que no se encuentra enmarcada como elemento de fiscalización. A modo de experiencia la AT en sus requerimientos de información solicita elementos de fiscalización que van desde 15 elementos, hasta 40 o más, dentro de los cuales se recalca demasiado en información que el particular o contribuyente no está en la obligación legal de presentar, pero la arbitrariedad cometida en mucho tiempo y que es una costumbre de los procesos utilizados por el ente fiscalizador, le ha traído buenos resultados en los procesos de auditoría, toda vez que los peritos contadores, auditores, asesores y los contribuyentes mismos, desconocen en gran medida el andamiaje legal, y le han dado tanto poder al ente fiscalizador que se ha trabajado con ellos respetando criterios puramente conservadores y no legales, lo que ha provocado la quiebra de muchos empresarios derivado de ajustes sustanciales, inconsistentes e ilegales, determinados con elementos de fiscalización no considerados en las leyes específicas.

**El artículo 103**, trata sobre la determinación de la obligación tributaria, y en su texto la define como el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria. Como podemos darnos cuenta, la determinación de la obligación tributaria, tiene un principio fundamental que es la aplicación de la ley en la misma, por lo que no puede existir obligación tributaria fuera de la ley, lo que nos da a conocer que toda obligación determinada por la Administración Tributaria, debe estar fundamentada legalmente, y sin dicha fundamentación cualquier pretensión del ente fiscalizador es insostenible e inaplicable.

**El artículo 112**, trata sobre las obligaciones de los contribuyentes y responsables, y en su esencia dice: Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán: 1. Cuando las leyes lo establezcan: ... como podemos notar, el particular está al igual que la SAT, sujeto a la ley, y brindar todo el apoyo a la AT en sus funciones asignadas, siempre y cuando lo solicitado por dicho ente, se encuentre establecido en la ley, de lo contrario tal facultad se pierde por parte de la SAT y la obligación del contribuyente desaparece, por lo que tanto contribuyentes y responsables, SAT, asesores y defensores y personas con interés en cualquier proceso llevado a cabo con la Administración Tributaria, se deben convertir en contralores de la juridicidad en la aplicación de los actos y procesos seguidos y respetar y hacer respetar la ley.

Como podemos notar, el Código Tributario es claro y no deja espacio para ambigüedades, en el sentido de dar a conocer cuáles son las funciones y atribuciones de la Administración Tributaria, y que entre todas las enumeradas se manifiesta la clara sujeción a la ley.

**Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98:**

Para entender la esencia de la Ley Orgánica de la SAT, me permitiré transcribir uno de los considerandos fundamentales, que nos aclararan qué es la SAT.

**CONSIDERANDO:**

Que para alcanzar los objetivos planteados en los considerandos anteriores, es indispensable crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, en la cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa;

**COMENTARIO: Como podemos observar, el Congreso de la República como ente representante del Estado, delegó en la SAT facultades específicas de administración, recaudación, control y fiscalización de los tributos, dándole independencia económica, funcional y administrativa, por lo que la SAT es un ente eminentemente administrativo, sin calidades de crear o modificar las leyes, ni con el poder de tergiversar el sentido propio de las mismas.**

**El artículo 1**, trata sobre la creación de la SAT, y en su esencia nos hace referencia a que las funciones y atribuciones asignadas son las de su ley orgánica, las cuales son eminentemente de administración.

**El artículo 3**, de la citada ley, describe el objeto y funciones de la SAT; y le da la exclusividad de ejercer las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y entre las funciones lo elemental es ejercer la administración del régimen tributario, por lo que podemos concluir nuevamente que toda la operación de la SAT debe estar sujeta a la ley y nunca fuera de ella.

Adicional a lo anterior, es conveniente resaltar lo que para el efecto dice **el artículo 7** de la Ley Orgánica de la SAT, toda vez que da a conocer que El Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT, y le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la SAT, como podemos notar, ni el Directorio como órgano superior de la SAT, cuenta con poder tributario, por lo tanto SAT no tiene poder tributario, adicional el inciso b) del citado artículo da a conocer que puede opinar sobre los efectos fiscales, cuando la ley así lo disponga, lo que quiere decir que aún el órgano

superior de la SAT, debe estar sometido a la ley, cuanto mas los órganos inferiores a éste.

Así también **los artículos 22 y 23** de la Ley Orgánica de la SAT, son claros al indicar que el Superintendente es la autoridad **administrativa** superior y el funcionario de mayor nivel jerárquico de la SAT, y tiene a su cargo la administración y dirección de la SAT, el cual ejercerá sus funciones con absoluta independencia de criterio **y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley**. Como podemos notar, el actuar del Superintendente se debe someter a la ley, por lo que no es superior a la ley. Ya que dentro de sus atribuciones resalta el hecho de **cumplir y hacer cumplir las leyes...**

Derivado de todo lo vertido y fundamento legal utilizado, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

### **CONCLUSIONES:**

1. La Superintendencia de Administración Tributaria, como ente administrativo encargado de la recaudación, gestión, control y fiscalización de los tributos se debe sujetar a ley.
2. Las obligaciones del sujeto pasivo, contribuyente y responsable y cualquier particular, son actuar conforme a derecho y se debe someter a la legislación en todo proceso.
3. La relación jurídica tributaria, es una relación de derecho público, la cual enmarca la relación entre el Estado y los particulares, todo dentro de un ámbito legal.
4. El derecho administrativo guatemalteco tiene su génesis en la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que es un derecho eminentemente jurídico.
5. Existe responsabilidad civil y penal, para los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria y para los particulares que no sujeten su actuar a la ley.
6. Como naturaleza jurídica, la única fuente de la obligación tributaria es la ley.

### **NOTAS FINALES:**

1. Desde Nostradamus hasta los Mayas. Todo se trata de profecías. Ver el futuro es una pasión del ser humano. Si viéramos el futuro, borraríamos la incertidumbre. Las decisiones no serían una lotería. Serían certezas.
2. La Administración Tributaria se debe limitar a realizar lo que la ley le permite, y el particular puede hacer todo lo que la ley no le prohíba. De una forma atrevida podríamos decir que el particular puede hacer todo lo que la ley le prohíbe, siempre y cuando no lo sancione.

### **Referencias:**

1. Tesina escrita por: Bayron Ines de León de León, en el curso DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO, titulada: **LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**
2. **[http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho\\_p%C3%BAblico](http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_p%C3%BAblico)**

### **Bibliografía:**

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Código Tributario y sus reformas, Decreto número 6-91, emitido por el Congreso de la República.
3. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98, emitido por el Congreso de la República.
4. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997. COMADIRA, Julio R. - *Derecho Administrativo*.
5. SOTO KLOSS, Eduardo (1996). *Derecho Administrativo: bases fundamentales. Tomo II El Principio de Juridicidad*, Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
6. Sentencias Corte de Constitucionalidad.