



## **LA GESTIÓN TRIBUTARIA**

**Revisado por: Dra. MARÍA PILAR ALGUACÍL MARÍ (ESPAÑA)**

**MSc. Bayron Ines de León de León**

**EXPERTO EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA Y DEFENSA FISCAL**

**TEMA: RAZONABILIDAD COMO EXIGENCIA AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

**Quetzaltenango, Guatemala 13-11-2012.**

## **RAZONABILIDAD COMO EXIGENCIA AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

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

- 1. CPRG = Constitución Política de la República de Guatemala.**
- 2. CRG = Congreso de la República de Guatemala.**
- 3. SAT ó AT = Superintendencia de Administración Tributaria ó Administración Tributaria.**
- 4. CT = Código Tributario y sus reformas.**
- 5. LOJ = Ley del Organismo Judicial.**
- 6. SCC ó CC= Sentencia de la Corte de Constitucionalidad.**
- 7. LOSAT = Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.**
- 8. DRAE = Diccionario de la Real Academia Española, vigésima segunda edición 2001.**

### **INTRODUCCIÓN:**

El presente trabajo tiene como finalidad, establecer si la Superintendencia de Administración Tributaria, en su diario hacer, cumple con la **RAZONABILIDAD COMO EXIGENCIA AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD**, por lo que se enfocará el estudio a dar respuesta de manera específica a tal obligación.

Se analizará el origen del principio de razonabilidad y la forma en que ha sido desarrollado en Guatemala, con especial énfasis en las fórmulas que se han creado para determinar si las actuaciones de los poderes públicos se ajustan o no a él. Asimismo, se señalará la forma en que este principio ha sido recogido en nuestra Constitución, y cómo ha sido aplicado por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, para finalmente extraer un listado de criterios de razonabilidad emanados de dicha jurisprudencia. Esto último porque, como señalan Bazán y Madrid, la determinación de si algo es o no jurídicamente razonable depende de cada caso.

### **OBJETIVOS:**

1. Análisis la razonabilidad como exigencia al principio de legalidad.

2. Establecer exigencias al principio de legalidad, emanadas de nuestra constitución y leyes específicas.
3. Concluir sobre si existe razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, en los procedimientos seguidos por la SAT.

## **MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL**

### **RAZONABILIDAD COMO EXIGENCIA AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

Las reglas de conducta de todo procedimiento administrativo, vienen de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que en su texto reúne un conjunto de principios tributarios que orientan y limitan el que hacer tributario del Estado. La posibilidad de sistematizar el estudio de los principios constitucionales encara la dificultad de que algunos principios se refieren expresamente a los tributos y otros, constituyen principios generales de aplicación en materia tributaria. En el presente estudio se aplicará la teoría jurídica tributaria distinta a la teoría civilista que generalmente domina la interpretación jurídica en nuestro medio.

Si bien el Derecho nos ofrece siempre varias soluciones posibles aplicables a un caso o situación, la determinación de cuál de ellas es la más adecuada es lo mismo que preguntarse cuál de todas ellas es la más razonable.

Al hablar de razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, nos estamos enfocando de forma específica, al estudio de la administración pública y en esencia a la Superintendencia de Administración Tributaria, para lo cual empezaremos por definir al Derecho Administrativo.

**Derecho Administrativo:** Ha sido definido tradicionalmente como “el Derecho de la Administración Pública”,<sup>1</sup> es decir, un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la organización, los medios y formas de actuación de los órganos que forman parte de aquella, con un contenido distinto del que poseen las normas que

---

<sup>1</sup> García de Enterría, E. y Fernández, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, Cívitas, Madrid, 7ª edición, 1996, p. 25.

regulan las relaciones entre los sujetos privados.<sup>2</sup> En otras palabras, se trata de un derecho específico y singular que opera en razón del sujeto cualificado que interviene (la Administración Pública) y donde los poderes jurídicos de ésta y los derechos de las personas que actúan como fundamento y contrapeso están afectados por la tutela de los intereses públicos comprometidos.

Como podemos notar el derecho administrativo o procedimental, forma parte de la especialidad del derecho común, y como medio para la aplicación de su regulación, se hace necesaria la función administrativa, y que para el caso en concreto sujeto a estudio, el órgano administrativo que realiza tal función, es la Superintendencia de Administración Tributaria, toda vez que dicha entidad, es la encargada de establecer los procedimientos administrativos de control, tal como lo establece el artículo 3 de su Ley Orgánica, decreto número 1-98, el cual en su parte conducente establece: **ARTÍCULO 3.- Objeto y Funciones de la SAT.** Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

Como podemos notar, el ente encargado de la administración de los tributos es la SAT, confirmándose tal calidad en el artículo 19 del código tributario y sus reformas, decreto número 6-91, que en su parte conducente dice: **ARTICULO 19. Funciones de la administración tributaria.** Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Jurídicamente es la Superintendencia de Administración Tributaria, la que tiene a cargo las funciones de administración tributaria, ahora la pregunta es: ¿En su actuar es razonable con relación a la aplicación del principio de legalidad?, concedores del campo de aplicación y funcionamiento de dicho ente, podríamos

---

<sup>2</sup> Ver, en este sentido, Santamaría Pastor, J. A., *Principios de Derecho Administrativo General*, Iustel, Madrid, 1ª edición, reimpresión, 2005, pp. 59-60, y Parada, R., *Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 9ª edición, 1997, pp. 12-13.

concluir en que no es razonable en su campo de aplicación, toda vez que en reiteradas ocasiones se ha observado la extralimitación en sus funciones, en perjuicio de los particulares, los cuales forman un polo opuesto a la SAT, pero que terminan siendo un administrado especial.

Todas las funciones de la Administración Tributaria, deben estar encaminadas y/o destinadas al cumplimiento de los objetivos marcados por el artículo 239 de la Constitución, el cual supone la determinación por el Congreso de la República de los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, de forma justa y equitativa... lo que lleva al contenido material de nuestra normativa, y a respetar el principio de reserva de ley; lo que quiere decir que la SAT no puede actuar sin ley, y como principio legítimo de su función, debe conocer las garantías fundamentales de los contribuyentes, para no lesionar y/o viciar sus procedimientos.

Lo anterior nos lleva a una marcada conclusión: *"tanto las funciones como las atribuciones deben estar contempladas en las leyes..."*. Por lo que el principio de legalidad concede la atribución y el desarrollo de la función.

### **Atribución de la Función:**

El establecimiento de la función debe contemplarse en la ley; para el caso específico de la SAT, artículo 19 del C.T., y artículo 3 de la LOSAT.

La necesidad de la atribución, viene establecida desde la CPRG, para lo cual me permito analizar los artículos del 152 al 155.

**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 Administración Tributaria, 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.

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 Administración Tributaria, 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.

Lo que quiere decir, que la exigencia de que la producción de Derecho debe sujetarse a ciertos estándares que impidan o disminuyan al máximo la arbitrariedad. Nace así la idea de proporcionalidad, que se ha expandido no sólo por Europa y desde allí a nuestras latitudes, tanto desde el punto de vista doctrinario como jurisprudencial.

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.

**Desarrollo de la Función:**

La SAT, en el desarrollo de su función debe hacerlo:

1. A través de un procedimiento regulado, en el que se contemplen las garantías del administrado.
2. Sin incumplir los contenidos materiales de la ley.

A continuación desarrollaré el procedimiento regulado, para el desarrollo de la función de la SAT, el cual tiene como fin no incumplir el contenido material de la ley.

**Código Tributario:**

Para entender el desarrollo de la función administrativa, 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.

**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 el desarrollo de la función administrativa de la SAT.

**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 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 más 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.



Según el análisis desarrollado con anterioridad, llegamos a la conclusión que todos los procedimientos seguidos por la SAT, deben someterse al principio de legalidad, ahora bien, que espacio tiene la razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, toda vez que entenderíamos que al ser los contribuyentes los entes que sostienen al Estado por medio de sus impuestos, la razonabilidad debiera aplicarse para reducir los eventos procedimentales en el actuar de la SAT, y no para castigar aun más al contribuyente, por lo que me permito analizar en breve la razonabilidad.

Bajo la premisa de la razonabilidad nos podemos preguntar: *¿Tiene razón el Derecho? Entre método científico y voluntad política*, el profesor español Andrés Ollero Tassara señalaba hace algunos años que “la peculiaridad de la tarea jurídica consiste en que lleva consigo un ejercicio de razón práctica con efectos vinculantes”<sup>3</sup>. En otros términos, el Derecho no pertenece al género de los sentimientos, las impresiones o los gustos personales, sino al mundo o realidad del deber ser, de la asignación de valor a las conductas y en tal medida a la razón práctica, y por ello la consecución de sus fines últimos, la justicia, de ser esta posible, y que sólo puede alcanzarse a través de aquélla, y la seguridad jurídica. Incluso más, la seguridad jurídica está en la base de la racionalidad propia del derecho y de la ley. Es por eso que hablar de razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, supone analizar si las soluciones a los conflictos de relevancia jurídica son o no “razonables”, o sea, si las “razones” que hay detrás de aquéllas son o no ajustadas a la razón, y no producto de meras apreciaciones subjetivas reactivas a sentimientos, impresiones o gustos personales.

Podríamos decir entonces que la razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, es algo que se vincula más al sentido común que a sesudos ejercicios intelectuales de personas especialmente preparadas e inteligentes.

---

<sup>3</sup> Ollero (1996), 434.

Como se comprenderá, la exigencia de razonabilidad resulta de especial importancia respecto de la creación de Derecho, en particular del Derecho Tributario.

Para entender la razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, es necesario partir de nuestra ley fundamental, y establecer si la razonabilidad forma parte esencial de nuestro derecho y si en la misma se encuentra desarrollado tal concepto.

Pereira nos recuerda que en la cultura angloamericana lo razonable, la razonabilidad y, en último término, la confianza en el sentido común del hombre corriente, han sido el pilar fundamental de sus sistemas constitucionales<sup>4</sup>. Más aún, la razonabilidad del hombre común ha sido uno de los fundamentos de las libertades de los ingleses<sup>5</sup>.

Este dato es de suma importancia si se considera que es precisamente éste el ámbito cultural en el que nació, se desarrolló y consolidó el constitucionalismo en una de sus vertientes culturales de Occidente.

En concreto, ello se traduce en el hecho de que la creación de normas responde a las regulaciones contenidas en la Constitución, la que no sólo crea y estructura los órganos que producen normas (el legislador y la administración), sino que además, les atribuye la competencia para producirlas, así como las formalidades y límites a los que están sujetos. Entre estos últimos se cuentan los derechos y libertades inherentes al hombre, para cuya garantía “se instituyen entre los hombres los gobiernos”, según señalaba acertadamente la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica. En tal sentido, Smith señala que los padres del constitucionalismo norteamericano entendían la Constitución como una manifestación de la razón, como una forma de alcanzar un gobierno que no

---

<sup>4</sup> Pereira (1992), 16.

<sup>5</sup> Según Pereira, los fundamentos de las libertades inglesas son cuatro. Uno de ellos es la razonabilidad, la moralidad y la buena fe del hombre común. Los otros tres son el carácter histórico de los derechos, la concepción de éstos como realidades concretas y no como abstracciones, y su carácter negativo en un doble sentido: porque la libertad se da por supuesta, y porque se entiende como limitaciones a la actuación del poder. *Ibid.*, 266.

estuviese fundado en la arbitrariedad y la fuerza. Ello suponía, entre otras cosas, el respeto y protección de la justicia.

De lo señalado precedentemente puede concluirse que resulta sumamente importante el rol de la ley en materia de delimitación de los derechos. Pero por lo mismo, parece fundamental controlar que el ejercicio de sus competencias de regulación, complementación o limitación de los derechos se haga respetando los límites materiales de éstos. En tal sentido, el control de constitucionalidad es una de las herramientas más importantes para controlar la observancia de aquellas exigencias.

Como señala Hamilton en *El Federalista*, es función primordial de los jueces velar porque el legislador actúe de acuerdo a “los límites asignados a su autoridad”. Ello importa que si hay una incompatibilidad entre los actos “de una autoridad superior y otra subordinada, de un poder original y otro derivado”, debe preferirse el primero respecto del segundo<sup>6</sup>. Este control apunta no sólo a verificar que las actuaciones de los poderes públicos se ajustan formalmente a la Constitución, sino que además, a determinar si existe o no correspondencia entre el ejercicio de la potestad normativa y el fin perseguido por ésta.

Esa correspondencia involucra, de una parte, que el acto normativo sea efectivamente la vía idónea para conseguir el fin, y, de otra, que las regulaciones, complementaciones o, en su caso, limitaciones al ejercicio de los derechos, sean razonables. Ello implicará a veces verificar que exista una proporcionalidad entre la medida normativa y el fin perseguido a través de ésta. Si esto se cumple la norma estará conforme a la Constitución, lo que ha pasado a transformarse en un auténtico principio constitucional: el principio de razonabilidad (como se le conoce en el mundo anglosajón) o de proporcionalidad (como se le conoce en Alemania y en general en Europa continental).

---

<sup>6</sup> Hamilton, Madison (1943), 332-333.

Así la cosas, el control de constitucionalidad implica necesariamente un juicio de razonabilidad, al punto que, como apunta Haro, esta última “ha venido a constituirse en un sinónimo de constitucionalidad, pues como dice Germán Bidart Campos, lo razonable es lo ajustado a la Constitución, no tanto a la letra como a su espíritu, y lo irrazonable es lo que conculca la Constitución, lo inconstitucional”<sup>7</sup>.

Por lo descrito con anterioridad, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

### **CONCLUSIONES:**

- Todas las funciones de la Administración Tributaria, deben estar encaminadas y/o destinadas al cumplimiento de los objetivos marcados por el artículo 239 de la Constitución, el cual supone la determinación por el Congreso de la República de los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, de forma justa y equitativa.
- La función pública debe estar debidamente establecida; con la finalidad de hacer dinámica la toma de decisiones.
- 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.
- 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).
- La ley es un límite externo a la actividad administrativa, dentro de cuyo marco la Administración es libre.
- La SAT, sólo puede hacer o dejar de hacer lo que la ley le permita y mande, o sea que nada queda a su libre albedrío.

---

<sup>7</sup> Haro, Ricardo (2001), 180.

- 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.
- Todos los procedimientos seguidos por la SAT, deben someterse al principio de legalidad.
- El Derecho no pertenece al género de los sentimientos, las impresiones o los gustos personales, sino al mundo o realidad del deber ser, de la asignación de valor a las conductas y en tal medida a la razón práctica, y por ello la consecución de sus fines últimos, la justicia, de ser esta posible, y que sólo puede alcanzarse a través de aquélla, y la seguridad jurídica.
- Hablar de razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, supone analizar si las soluciones a los conflictos de relevancia jurídica son o no “razonables”, o sea, si las “razones” que hay detrás de aquéllas son o no ajustadas a la razón, y no producto de meras apreciaciones subjetivas reactivas a sentimientos, impresiones o gustos personales.
- Como dice Germán Bidart Campos, lo razonable es lo ajustado a la Constitución, no tanto a la letra como a su espíritu, y lo irrazonable es lo que conculca la Constitución, lo inconstitucional.

### **Bibliografía:**

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Doctrina y Jurisprudencia constitucional guatemalteca.
3. Código Tributario Guatemalteco y sus reformas, Decreto número 6-91, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.
4. Leyes tributarias específicas del ordenamiento guatemalteco.
5. Diccionario de la Lengua Española Real Academia Española, vigésima segunda edición.
6. La Gestión Tributaria: Tema tratado por Dra. **MARÍA PILAR ALGUACÍL MARÍ** (España); en el Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil; Cohorte 2012-2014; Quetzaltenango-Guatemala.

7. García de Enterría, E. y Fernández, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, Cívitas, Madrid, 7ª edición, 1996, p. 25.
8. Ver, en este sentido, Santamaría Pastor, J. A., *Principios de Derecho Administrativo General*, Iustel, Madrid, 1ª edición, reimpresión, 2005, pp. 59-60, y Parada, R., *Derecho Administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 9ª edición, 1997, pp. 12-13.
9. Ollero (1996), 434.
10. Pereira (1992), 16. Según Pereira, los fundamentos de las libertades inglesas son cuatro. Uno de ellos es la razonabilidad, la moralidad y la buena fe del hombre común. Los otros tres son el carácter histórico de los derechos, la concepción de éstos como realidades concretas y no como abstracciones, y su carácter negativo en un doble sentido: porque la libertad se da por supuesta, y porque se entiende como limitaciones a la actuación del poder. *Ibíd.*, 266.
11. Hamilton, Madison (1943), 332-333.
12. Haro, Ricardo (2001), 180.

### **REFERENCIA:**

Consultas diversas más no específicas en el internet.