



Recopilación jurisprudencial

FISCALIZACIÓN Y DELITOS TRIBUTARIOS

IURISTaller
30 de marzo de 2016

Lic. Juan Pablo Gramajo Castro

Corte de Constitucionalidad

Expediente 2712-2004

29 de marzo de 2005

<http://iuristec.com.gt/index.php?title=Sentencia:2712-2004-0000>

Aparece en autos que, producto de la actuación fiscalizadora para la cual fueron autorizados los auditores fiscales, resultó la constatación de éstos sobre incumplimiento de deberes formales de la amparista, relativos a su obligación de emitir y entregar facturas por las ventas que realiza, situación que da lugar a la sanción de cierre temporal del establecimiento o empresa. Del resultado de dicha diligencia, únicamente se dio instrucciones al dependiente (empleado) para que diera noticia a su patrono (propietario del establecimiento), sobre la diligencia que se había practicado. Con esta última actuación, la amparista resiente insatisfecho su derecho de defensa, pues no se le hizo notificación formal de la situación que puede generarle responsabilidad, toda vez que no se le notificó en la forma prevista en los artículos 129, 130 y 131 del Código Tributario.

El artículo 127 del Código Tributario establece que toda audiencia, opinión, dictamen o resolución debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos. Respecto de la forma legal de hacer tal acto de comunicación, el artículo 131 del mismo Código establece que para el efecto se debe entregar copia de la resolución dictada y de los documentos que la fundamenten y se identificará el expediente. Hace referencia esta norma a una cédula formal de notificación que incorpore la resolución y los documentos necesarios que permitan al implicado en ella, tener efectivo conocimiento de la situación de índole tributaria sancionadora que se vislumbre en su esfera jurídica. La simple instrucción a un dependiente de establecimiento comercial para que de noticia a su patrono (contribuyente) de que, producto de una fiscalización fue hallado en incumplimiento de sus deberes, no satisface aquel derecho de noticia cierta que pretende garantizarse en los artículos 127 y 131 citados. En este caso, no se procedió a dar noticia o notificación formal a la amparista de las actuaciones de los auditores tributarios y del dictamen rendido, por lo que se ha incurrido en inobservancias procedimentales que ameritan ser analizadas por vía del conocimiento de la nulidad pedida por la contribuyente – amparista-, conforme el artículo 160 del Código Tributario.

Habiéndose advertido vulneración a los derechos de defensa y al debido proceso, el amparo pedido debe otorgarse y, para el efecto, confirmarse el fallo de primer grado que lo otorgó.

Esta Corte en sentencias de: once de junio de dos mil tres (expediente 99-2003); treinta y uno de agosto de dos mil cuatro (expediente 1448-2004); y) dos de diciembre de dos mil cuatro (expediente 2428-2004), sentó jurisprudencia sobre que en el procedimiento de verificación de cumplimiento de deberes formales y los casos regulados en el artículo 85 del Código Tributario, no se requería notificación formal previo a solicitar la sanción de cierre temporal ante el Juez de Paz Penal, criterio del cual se ha apartado en este fallo, dados los términos de los artículos 127 y 131 ya señalados en el considerando precedente.

Corte de Constitucionalidad

Expediente 2009-2009¹

11 de agosto de 2010

<http://iuristec.com.gt/index.php?title=Sentencia:2009-2009-0000>

Respecto del subcaso de procedencia para la casación de fondo invocado, la autoridad impugnada resolvió: *"...En el caso que nos ocupa, al realizar el estudio de los autos, se estima que efectivamente se incurre en el vicio de interpretación errónea de la ley, dado que la Sala recurrida eligió correctamente la norma a aplicar, pero le dio un sentido, alcance y efecto distinto, a los que el legislador le otorgó, debido a lo siguiente: El artículo 93 del Código Tributario, reformado por el artículo 25 del Decreto número 58-96 del Congreso de la República, en su parte conducente preceptúa: 'Constituye resistencia cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la administración tributaria, después de tres días hábiles improrrogables de que el contribuyente haya sido notificado del nombramiento de quien practicará la fiscalización...'. Para los efectos de lo preceptuado en el artículo anterior, el contribuyente al ser notificado del nombramiento de que se le practicará una fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe de entregar a la entidad tributaria dentro del plazo de tres días improrrogables, los libros, documentos, registros, datos y cuanta información sea requerida para llevar a cabo la labor fiscalizadora, sin obstaculizar o negarse a entregarlo, como consta en el expediente administrativo que fue lo que ocurrió en el caso sub judice, y **la Sala al interpretar el artículo aludido le da otro alcance y sentido a la norma, por cuanto que, indica que la entidad contribuyente no se negó sino lo contrario solicitó un plazo mayor para poder cumplir con el propósito de fiscalización, la norma es clara y categórica en el sentido que de no cumplir con el plazo establecido en la misma, que además indica que es 'improrrogable', el contribuyente será sancionado de conformidad con la ley, es decir, esa es la intención del legislador, que si no se cumple con este plazo, será sancionado, esto lo hizo para que la fiscalización sea efectiva...***" [El realce no figura en los textos originales.]

¹ "Cabe señalar que para fundar sus argumentaciones, la postulante intenta confrontar el criterio expresado por esta Corte en un proceso anterior (expediente de amparo en única instancia dos mil nueve - dos mil nueve, sentencia de once de agosto de dos mil diez) con el análisis contenido en la decisión que reputa agravante; sin embargo, es menester denotar, con el único objeto de dar respuesta a los argumentos de la amparista, que en la resolución que se cita, esta Corte no efectuó (como no le correspondía hacerlo) interpretación alguna de la norma del artículo 93 del Código Tributario, habiéndose limitado a determinar si en el caso en discusión, en el que también se reclamaba contra una sentencia de casación, se habían producido lesiones a derechos constitucionales, manteniéndose respetuosa del criterio de fondo expresado por el Tribunal de Casación al dilucidar la controversia que le fuera sometida a su conocimiento, referida, precisamente, a la errónea interpretación del precepto ordinario antes mencionado" (Expediente 3854-2010).

Del examen de la transcripción anterior se establece que la autoridad impugnada para esa decisión estimatoria adujo que el supuesto de interpretación errónea de la ley invocado por la Superintendencia de Administración Tributaria, como subcaso de procedencia, para la casación de fondo instada, acaece cuando el tribunal sentenciador atribuye a las normas que le sirven de fundamento, un sentido y alcance que no le corresponde. De esa cuenta, sostuvo que los efectos o consecuencias jurídicas de los supuestos de hecho que la norma en cuestión establece, en cuanto al incumplimiento de presentación de la documentación contable correspondiente que le fuera requerida por la administración tributaria a determinado contribuyente, eran la imposición de una multa por parte de ésta, equivalente al uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos y que, habiendo incumplido la ahora postulante del amparo con tal requerimiento, procedía la imposición de aquella multa, la cual había sido dejada sin efecto por la Sala recurrida mediante la interpretación errada de dicha normativa.

Corte de Constitucionalidad

Expediente 3853-2010

6 de abril de 2011

<http://juristec.com.gt/index.php?title=Sentencia:3853-2010-0000>

A esta Corte tales reflexiones le parecen razonables, pues podría darse el caso que, en determinadas circunstancias, el plazo de tres días establecido en el multicitado artículo 93 para que la persona a la que la Administración Tributaria le emita un requerimiento de información y presentación de documentos, sea insuficiente para que aquella cumpla con lo solicitado en la forma debida. Sin embargo, advertir dicha posibilidad no obsta para que, con justificación en la misma, se omita cumplir con la exigencia relacionada. Ello en virtud de la obligación que existe de observar las leyes, reglamentos u otras disposiciones de carácter general, salvo el caso de que éstas sean manifiestamente ilegales o carezcan de legitimidad constitucional (declarada, por supuesto, en la sentencia correspondiente). De lo contrario, no es factible invocar el hecho de que la orden o directriz contenida en una norma, por las circunstancias particulares establecidas en la misma para que sea observada (como plazos, requisitos u otras formalidades), provoque imposibilidad para cumplirla y que, con base en tal argumento, se intente desligar de la obligación de acatarla. En el caso de estudio, si la norma cuya interpretación errónea se alega, preceptúa que: *“Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero”*, no puede sino entenderse que, de darse los supuestos establecidos en la misma, esto es: **i.** el vencimiento del plazo de tres días, y **ii.** que pese a lo anterior, el tributario no haya cumplido con presentar los documentos o información requeridos, indefectiblemente operará la verificación de la llamada *“resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria”*, calificación que conllevaría, como consecuencia, la imposición de la multa establecida en el mismo artículo para tal caso. Por esa razón, si en el asunto bajo examen la entidad tributaria a la que se le requirió información relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria no cumplió con entregar a cabalidad los documentos respectivos dentro del plazo legal indicado, inevitablemente incurrió en la referida resistencia y, por ello, se hizo acreedora a la multa que la Superintendencia de Administración Tributaria le impuso como sanción.

Al dictar sentencia en el proceso contencioso administrativo promovido por la entidad Compañía Centroamericana de Papeles y Cartones, Sociedad Anónima, la Sala Cuarta del

Tribunal de lo Contencioso Administrativo consideró que: “...si bien es cierto dentro del plazo que se le fija a la entidad demandante ésta no aportó toda la documentación requerida, también lo es que en memorial de fecha (...) adjuntó la documentación que no había aportado y que resulta ser el complemento para la fiscalización, por eso es que no puede calificarse de ‘Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria’ ese hecho”, estimación que, a la luz de los razonamientos efectuados, tampoco resulta absurda pues, de hecho, la omisión de haber entregado un documento podría no estar motivada por la deliberada intención de oponer resistencia a la citada acción fiscalizadora, sobre todo, si se toma en cuenta que los demás documentos requeridos sí fueron exhibidos, pero, de nueva cuenta, se considera que, en todo caso, debe estarse a lo señalado en la norma aludida, atendiendo, eso sí, lo ocurrido en el caso en particular, haciendo análisis de extremos tales como el ánimo con el que se advierte ha actuado la tributaria sancionada y la relevancia que, según las propias pruebas aportadas por el ente recaudador, logren determinar que la información omitida posea tal relevancia que impidió que la sociedad contribuyente pudiera ser fiscalizada.

Efectuados los anteriores razonamientos se concluye que la autoridad impugnada sí provocó la violación denunciada en amparo y que, como consecuencia, es procedente otorgar la protección constitucional que se pide con el objeto de que el Tribunal de Casación conozca nuevamente el submotivo de fondo invocado en la denuncia formulada por vía de dicho recurso, omitiendo efectuar pronunciamientos que tiendan a descartar la positividad de la norma relacionada; debiendo concretarse, más bien, a advertir o no en la sociedad tributaria, ánimo de resistirse a ser fiscalizada y, en especial, si la información omitida en tiempo era de tal trascendencia que impedía a la Superintendencia de Administración Tributaria fiscalizarla.

Corte de Constitucionalidad

Expediente 3854-2010

27 de septiembre de 2011

<http://iuristec.com.gt/index.php?title=Sentencia:3854-2010-0000>

a) la Superintendencia de Administración Tributaria promovió recurso de casación contra la sentencia emitida por la Sala Cuarta de lo Contencioso Administrativo, invocando dos submotivos de fondo: el primero, referido a error de hecho en la apreciación de la prueba (respecto del cual no cabe hacer mayor relación, pues su desestimación no es motivo de agravio alegado por la postulante) y el segundo, a errónea interpretación de la norma del artículo 93 del Código Tributario; y **b)** al dictar la sentencia contra la que se reclama en amparo, el Tribunal de Casación desestimó el recurso instado, indicando, en cuanto al submotivo de errónea interpretación de la ley, entre otras cosas, lo siguiente: “[...] *la tesis del submotivo invocada no es clara, pues no indica con precisión cuál es el sentido o alcance que la Sala atribuyó incorrectamente a la norma. [...] Por lo anterior, siendo deficiente el planteamiento del caso de procedencia, éste no puede prosperar.*” Aunado a lo anterior, expreso: “[...] *se estima importante replicar el criterio sustentado en el submotivo anterior, en el sentido de que la actitud del contribuyente Café Especial, Sociedad Anónima, no encuadra en la hipótesis de resistencia a la acción fiscalizadora; y, además, debe mencionarse que la redacción del artículo 93 del Código Tributario es confusa, pues determina que: ‘Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días...’ [el subrayado aparece en la sentencia transcrita] [...]. Entonces, a efecto de aclarar la interpretación que debe expresarse respecto a la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, se acota lo siguiente: a) Dicha normativa tiene por objeto, loable y legítimo por supuesto, combatir*

la resistencia o la obstaculización de parte de los contribuyentes, para que la entidad fiscalizadora cumpla con su función de corroborar el debido cumplimiento y determinación de las obligaciones tributarias. Por esa razón, expresa los supuestos que tipifican las acciones u omisiones en que puedan incurrir los contribuyentes para hacerse acreedores a la imposición de la sanción que establece la ley; b) En tal sentido, la premisa general es que el contribuyente ‘...obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, ... para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero’ que, obviamente, se le solicita a tenor del artículo citado del Código Tributario. Este supuesto obliga al juzgador a analizar, desde su origen, la clase, naturaleza, cualidad y cantidad de información solicitada, para determinar la viabilidad de poder cumplir, dentro de tan breve plazo, por parte del que deba proporcionarla. [...] c) lo expuesto en la literal anterior, determina que la exigencia del requerimiento para poder cumplirlo en tres días tiene que ser razonablemente factible, lo que no puede deducirse de lo expresado, circunstancia que lógicamente lleva al ánimo del juzgador, que se estaría frente a la exigencia del cumplimiento de una obligación imposible. Y, para el caso que nos ocupa, no se requiere mayor análisis intelectual para arribar a la conclusión de que si el requerimiento formulado excede la posibilidad de poder cumplirlo, no sólo faltará legitimación jurídica para exigirlo, sino que sería antijurídico pretender imponerle una sanción; pero el supuesto cobra mayor relevancia cuando se trata de encuadrar la conducta omisa en una figura infractora a la que se aplica una drástica sanción, porque, entonces, es evidente la violación a sendos principios aplicables a la tributación en general y a la parte sancionatoria en particular: atenta contra la justicia y equidad tributaria, e incumple el principio de tipificación idóneo de las infracciones tributarias. Con base en lo expuesto, el submotivo analizado deviene improcedente y, consecuentemente, el recurso de casación del cual se ha hecho mérito sobre debe desestimarse.”

En tal sentido, se advierte que el submotivo de errónea interpretación de la ley fue desestimado por la Cámara Civil, para lo cual, además de señalar deficiencias en el planteamiento del recurso, expresó la interpretación que, a su juicio, debe darse a la norma en cuestión, señalando, con fundamento en ello, que la actitud llevada a cabo por la entidad contribuyente “no encuadra en la hipótesis de resistencia a la acción fiscalizadora”.

Conforme a lo anterior, al analizar los motivos de agravio invocados para acudir en amparo, se constata, en primer término, que la institución postulante denuncia que en la sentencia reclamada se afirma que la aplicación que hizo del artículo 93 del Código Tributario no corresponde con lo dispuesto legalmente; a ese respecto, es claro que la solicitante alude a la conclusión a que arribó el Tribunal de Casación al descartar que la entidad contribuyente hubiera incurrido en resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, derivado de la interpretación que dicha autoridad hizo de la norma de mérito.

En tal sentido, la amparista no hace sino expresar su inconformidad con el resultado del recurso de casación instado, cuestión que no puede ser invocada para los efectos de acudir en amparo, por cuanto determina la intención de que, por vía de la garantía constitucional, se revise lo decidido en casación, a lo que el Tribunal de Amparo no puede acceder, en tanto suplantaría en su quehacer a la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, único órgano competente para conocer y resolver el recurso extraordinario promovido oportunamente por la ahora postulante.

6 de marzo de 2014

<http://iuristec.com.gt/index.php?title=Sentencia:20140306-0000-290-2013>

Por otro lado, la seguridad jurídica también se manifiesta en la aplicación de los tributos, pues las proposiciones normativas hipotéticas deben destinarse a cada concreta situación, con estricto apego a lo previsto en ellas, tanto por la administración tributaria como por los órganos jurisdiccionales, a fin de evitar la introducción de criterios subjetivos y por ende, la arbitrariedad. Así, dentro de ese proceso, ambos elementos, el fáctico y el jurídico, interactúan, condicionando su mutua armonía, proceso que será seguro en la medida en que lo sea la norma que se emplea. De igual forma, las actuaciones de los aplicadores del derecho, en especial de la administración tributaria, será segura si se desarrollan siguiendo un procedimiento preestablecido en un plazo razonable. Ello es así porque esta entidad fiscalizadora está vinculada en su actuación a los principios y garantías reconocidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y la ley, especialmente, al principio de legalidad, que es un mandato de sujeción al Derecho, porque esta es la única forma de garantizar la certidumbre al particular. Es decir, la seguridad jurídica se manifiesta en la existencia de un poder reglado en la administración, especialmente, conforme los artículos 19 y 69 del Código Tributario, dirigido a los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones; bajo esta perspectiva, constituye un límite a la libre apreciación de los hechos por la administración tributaria.

Por ende, el control de las normas que le atribuyen potestades discrecionales debe llevarse a cabo a través de su contraste con el principio de legalidad vinculado al de seguridad jurídica, los cuales obligan al legislador a regular el ámbito de actuación de dicha entidad, pues este constituirá no sólo el límite, sino la fuente de su función. Tal obligación surge porque los preceptos normativos no logran prever todos los supuestos posibles, de ahí que la administración tributaria está facultada para actuar dentro de cierto margen de discrecionalidad, debiendo tener en cuenta las circunstancias o criterios que determinan tal margen, los cuales también están establecidos en la ley, pues de ello depende que esa discrecionalidad no se transforme en arbitrariedad.

En ese sentido, la administración tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, para lo cual debe proceder conforme lo determina su Ley Orgánica, el Código Tributario y las leyes específicas de cada impuesto, en especial, acorde a lo prescrito en los artículos 98 y 98 "A" del mencionado Código, en los que se señala, entre otras, su facultad para verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el monto del tributo correspondiente, así como exigir a los contribuyentes y responsables que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria. Esta puede determinarse sobre base cierta o presunta; con esa finalidad, la ley ha previsto que dicha entidad fiscalizadora tome como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, e incluso, cualquier información pertinente recabada de terceros (artículos 108 y 109 del Código Tributario), de donde se colige que estas facultades (verificación, fiscalización, control e investigación) deben estar previstas dentro de un proceso preestablecido, a efecto de que aquél pueda aportar prueba en contrario y hacer uso de los medios de defensa dispuestos en la ley.

[...]

En materia tributaria los efectos impositivos se originan por voluntad de la ley (ordinaria) que crea el tributo, por lo que, realizado el supuesto de hecho determinado en la norma respectiva (la que crea la obligación), esta se interesará solamente en aquel contenido puramente económico que demuestre una capacidad contributiva. En el caso de los impuestos indirectos, la adquisición o el consumo de bienes o servicios indirectamente pone de relieve o exterioriza la existencia de una capacidad económica apta para soportar cargas tributarias, pues constituyen indicios que permiten presumir la capacidad de pago, excluyéndose la posibilidad de gravar una riqueza ficticia, como lo afirman las accionantes.

En adición a ello, esta Corte considera necesario indicar que las obligaciones tributarias están integradas por varios elementos que, en su conjunto, tienden a demostrar esa capacidad de contribuir, dentro de los que se encuentra la base imponible, la cual se puede definir como el elemento que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo o hecho generador.

Aquél elemento -la base imponible- está inmerso en la norma impugnada, al establecer que *“...la administración Tributaria podrá determinar la base de cálculo del débito fiscal, tomando en consideración el precio de venta del mismo producto en otras operaciones del mismo contribuyente u otros contribuyentes...”*, regulación que, según las accionantes, faculta a la mencionada entidad fiscalizadora a distorsionar la realidad económica del destinatario legal del tributo. Al respecto, sin perjuicio del contenido impreciso y amplio de la norma transcrita, conforme lo expuesto al analizar la transgresión al principio de seguridad jurídica de esta misma disposición, es pertinente mencionar que la capacidad contributiva no se reduce a la mera apreciación económica del sujeto pasivo, sino que a veces también se involucran fines extrafiscales, como el contenido en este precepto, en el que el legislador pretende incrementar el porcentaje de presión tributaria, generar riesgo de detección e incluso, contrarrestar la evasión fiscal mediante la inclusión lícita de la estimación de la base imponible por vía presuntiva.

Sobre ese particular, cabe aclarar que este método complementario o subsidiario es una alternativa válida que la doctrina prevé y la ley habilita a favor de la administración tributaria, para que esta pueda llevar a cabo sus funciones de verificación y recaudación. Esto se justifica en los casos en que el contribuyente no presente declaraciones, estas sean incompletas o inexactas o, en aquellos en que exista documentación que no resulte fehaciente al cuantificar la base imponible y que como consecuencia de ello, sea imposible liquidar el impuesto en la forma prevista por la ley. Para efectuar la estimación indirecta, la administración tributaria debe tomar en consideración ciertos indicios, los cuales pueden incluir todos aquellos datos y antecedentes que acrediten las ventas, bienes o costos normales en el sector productivo que corresponda, incluso datos de supuestos similares o análogos, sean estos del propio sujeto obligado o de otros en situaciones afines, cruce de información o cotejo de datos; de tal forma que permitan apreciar con razonable probabilidad la medida del hecho imponible, a fin de que dichas presunciones sustentadas en bases objetivas, puedan sustituir la materia declarada por el contribuyente, actividad que como se analizó en párrafos precedentes, no es novedosa, contrario a lo argumentado por las accionantes. Lo anterior, sin perjuicio de que aquél pueda aportar los elementos probatorios que tiendan a confirmar o no los datos de los que se valió la administración tributaria para determinar la base del débito fiscal y en su caso, demostrar que el impuesto discutido excede su capacidad contributiva.

[...]

...el Código Tributario (particularmente en el artículo 146) establece el procedimiento relativo a la formulación de ajustes tributarios, los cuales se derivan de la verificación de las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos. Para el efecto, la administración tributaria debe precisar los fundamentos de hecho y de derecho de dichos ajustes y notificar al contribuyente o responsable, concediéndole audiencia, para que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa; asimismo, la ley obliga a la administración tributaria a dictar la resolución correspondiente, a fin de que el contribuyente pueda hacer uso de los recursos que considere pertinentes.

De igual forma, la entidad fiscalizadora está facultada para sancionar el incumplimiento de los deberes tributarios formales de los contribuyentes o responsables, una vez agotado el trámite respectivo.

En este punto, es necesario insistir en que el procedimiento de formulación de ajustes está ligado al incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, es decir, se refiere a la determinación y pago de impuestos, de manera correcta y en el monto que corresponde; mientras que las obligaciones formales no se refieren al cumplimiento del pago de la deuda tributaria, sino a la obligación de facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realiza la administración tributaria (como estar inscritos, tener actualizados los datos, tener autorización de emisión de documentos contables, hacer las declaraciones tributarias, entre otras), por lo que la inobservancia de estos deberes previstos en la ley es objeto de imposición de las sanciones respectivas, en aras de tutelar la observancia del respeto al Derecho. En ambos casos -ajustes o incumplimiento de deberes formales-, debe agotarse el procedimiento, el cual concluye con una resolución, susceptible de ser impugnada en la vía administrativa y judicial.

Corte de Constitucionalidad

Expediente 292-2013

6 de marzo de 2014

<http://iuristec.com.gt/index.php?title=Sentencia:20140306-0000-292-2013>

Como cuestión previa, esta Corte considera importante señalar que de acuerdo con la Teoría General del Derecho, las normas jurídicas son las reglas de conducta que un Estado impone a la comunidad, de acuerdo con sus propios procedimientos y que están contenidas, generalmente, en las denominadas leyes y reglamentos. En tal sentido, en virtud de la función desempeñada, las normas pueden clasificarse en normas de comportamiento que regulan una conducta de acción, omisión, o excepción, y normas de apoyo, que establecen las condiciones para la eficacia de las primeras y su identificación, o que les sirven de presupuesto. Las normas de apoyo conceden poderes para la creación o modificación de las normas de comportamiento (normas facultativas), o definen o aclaran sus términos (normas definitorias o interpretativas), o establecen las condiciones de su aplicación (normas de estructura o de procedimiento), o acompañan una sanción para el supuesto de incumplimiento de las normas de comportamiento (normas sancionatorias). Es decir, en el caso de éstas últimas, se establecen penas que deben imponerse a quienes resulten responsables de la inobservancia de otra norma que determina la verificación o la abstención de cierto comportamiento.

La emisión de normas sancionatorias se puede dar en cualquiera de las ramas del derecho, debido a que su justificación atiende a aspectos puramente persuasivos, es decir, cumplimiento de un compartimiento (positivo o negativo) ordenado por la ley, a efecto de

evitar la imposición de una sanción, pena o multa, según sea el caso. A esta parte del derecho es a la que se conoce como “Derecho Punitivo del Estado”, que es la facultad que tiene aquel de tipificar ciertos actos como contrarios a la ley y cuya realización tienen la consecuencia de una sanción o pena. El mismo, abarca el Derecho Penal propiamente dicho, que comprende la tipificación de los delitos o faltas, la que es sancionada con una pena, ya sea de prisión o de multa; así como el derecho penal administrativo, que comprende las infracciones administrativas y sus respectivas sanciones.

Es así, como se puede encontrar infracciones administrativas en leyes de esa materia como el Código de Salud, el Código de Trabajo o la Ley de Tránsito (solo por citar algunos ejemplos).

Respecto a la materia tributaria que nos ocupa, el Código Tributario es el cuerpo legal que sistematiza las normas que regirán la aplicación, interpretación y procedimientos de las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado. Dentro de ello, y conteste con el principio de legalidad establecido en el artículo 239 constitucional, establece como una de las bases de recaudación, las infracciones así como sus respectivas sanciones que deben imponerse. De esa forma, el Título III del mismo código dispone lo relativo a esa materia (“Infracciones y sanciones”) y la divide en dos partes, por un lado, en el Capítulo I comprende la “Parte General” que, en su Sección Primera, establece las “Disposiciones Generales”, y en la Sección Segunda, las “Infracciones Tributarias”.

Dentro de este apartado, el artículo 69 establece la definición de lo que debe entenderse por el concepto de infracción tributaria, cuyo tenor literal dispone que *“Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. **Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal**”* (el resaltado no aparece en el texto original). Asimismo, el artículo 71 prescribe que *“Son infracciones tributarias las siguientes: 1. Pago extemporáneo de las retenciones. 2. La mora. 3. La omisión del pago de tributos. 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5. El incumplimiento de las obligaciones formales. **6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas**”* (el resaltado es propio).

Por otra parte, en el Capítulo II que comprende la “Parte Especial”, se tipifican las infracciones y su respectivas sanciones, apartado en el que se encuentra el artículo 85, que dispone *“Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes: 1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas. 2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria. 3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos. 4. No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas”*.

Asimismo se encuentra el artículo 86, que fue reformado por el artículo 42 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República (que es objeto de examen en el presente caso), el cual, prescribe lo siguiente *“Se reforma el artículo 86, el cual queda así: ‘Artículo 86. Cierre temporal*

de empresas, establecimientos o negocios. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de este Código. Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción. **SANCIÓN:** El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado. Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Intendencia de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda. En el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante el juez penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable, y serán responsables por la omisión. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el juez que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA", los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación "POR ORDEN JUDICIAL". Si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento, se duplicará la sanción, sin perjuicio que la Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes. Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción. Contra lo resuelto por el juez competente, procederá el recurso de apelación. El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario. A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. **Dicha multa no podrá ser menor a diez mil Quetzales (Q.10,000.00).** En el caso que el contribuyente se encuentre inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00)'. (el resaltado es la parte expresamente impugnada)".

De las normas transcritas, se establece que el artículo impugnado (86) determina el procedimiento que debe llevarse a cabo para la imposición de la sanción de cierre temporal que debe aplicarse a las empresas, establecimientos o negocios propiedad de las personas individuales o jurídicas que incurran en la comisión de alguna de las infracciones tipificadas en el artículo 85. En ese contexto, no obstante la sanción que corresponde imponer es el cierre temporal, la misma norma da la opción para que, a solicitud del sancionado, el juez correspondiente pueda reemplazarla por una multa equivalente hasta el diez por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el establecimiento sancionado durante el último período mensual, pero hace la salvedad que dicha multa no podrá ser menor a diez mil quetzales, y en los casos de los que se encuentren inscritos en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado debe ser de cinco mil quetzales.

Así las cosas, resulta inoportuno acoger la tesis que plantean las accionantes porque la norma en manera alguna puede violar ninguno de las normas constitucionales señaladas, toda vez que, en relación al primer párrafo del artículo 243, conforme lo indicado en los párrafos precedentes, el establecimiento de cualquier tipo de sanción en cualquier materia del derecho en general, que también abarca la materia tributaria en particular, no va a atender a criterios de capacidad de pago del que resulte como responsable de la infracción debido a que su finalidad es eminentemente punitiva, es decir, evitar el incumplimiento de o los compartimientos ordenados por la ley, que en este caso, son los supuestos contemplados en el artículo 85 ibídem. En ese mismo sentido, tampoco podría violar el artículo 41 constitucional porque ese tipo de infracciones de ninguna manera se relacionan con el cumplimiento de obligaciones tributarias de tipo material, como el pago de algún impuesto, sino a la observancia de obligaciones de tipo formal, por lo que, la multa mínima establecida (de diez mil quetzales) en manera alguna tiene relación con la omisión de pago de ningún impuesto en particular.

Ahora bien, en cuanto a la denuncia de desproporcionalidad o eventual expropiación que la misma podría resultar (una mera exacción), debe tenerse presente que la imposición de esa multa no es consecuencia directa e inmediata de la comisión de la infracción del artículo 85 relacionado, sino que constituye una opción al alcance del contribuyente que puede solicitar el obligado a cumplir la sanción del cierre temporal, con la finalidad de reemplazar una sanción por otra –la que estime menos gravosa-. Es decir, la opción que otorga la norma legal, es una facultad a la que puede acceder el sancionado que, a su libre y entera decisión, y bajo su estricta responsabilidad, deberá tomar en consideración que sí su condición patrimonial le permite cumplir con el pago de la multa, que de antemano conoce que no podrá ser menor de diez mil quetzales. En caso contrario, el no tener esa disponibilidad de pago porque su condición particular se lo impide, deberá cumplir la sanción correspondiente, que es el cierre temporal.

De esa manera, no puede decirse que la multa sea desproporcionada o resultar en una mera exacción, porque su imposición no será dispuesta por la autoridad correspondiente porque sea un mandato legal, sino que surge como consecuencia de una solicitud del propio sancionado.

Por lo anteriormente considerado, debe desestimarse la acción de inconstitucionalidad de la frase *“Dicha multa no podrá ser menor a diez mil Quetzales (Q.10,000.00)”* contenida en el párrafo noveno del artículo 42 impugnado, por no resultar contraria a las normas constitucionales indicadas.

Corte de Constitucionalidad

Expediente 2705-2013

28 de octubre de 2014

<http://iuristec.com.gt/index.php?title=Sentencia:20141028-0000-2705-2013>

La Corte Suprema de Justicia, Cámara Penal, en el fallo que constituye el acto reprochado indicó: “...*El reclamo del apelante y casacionista es que se otorgó al acusado el beneficio de la suspensión condicional de la pena en una pena de multa, sin que se haya observado que dicho beneficio aplica únicamente a las penas privativas de libertad. El agravio concreto denunciado es haber aplicado la suspensión condicional de la pena de multa que a juicio del reclamante procede solamente contra la pena de prisión. La suspensión condicional de la pena de prisión se sustenta en un criterio criminológico, cuyo objeto es evitar el ambiente de la cárcel y darle al beneficiado la posibilidad de resocialización en condiciones sociales favorables; por ello, es un criterio aplicable exclusivamente a la pena de prisión; y no puede ser fundamento para aplicar la suspensión condicional de la pena de multa, cuya naturaleza de sanción pecuniaria, escapa a las preocupaciones criminológicas referidas a la pena de prisión. No obstante, que Cámara Penal ha sido del criterio que la suspensión condicional de [la] pena debe aplicarse también a la pena de multa, bajo la consideración que en los delitos tributarios, el condenado ya ha pagado el monto de lo defraudado, con intereses y las multas administrativas correspondientes y que, por lo mismo, sería injusto obligarlo a cumplir con la pena de multa, por lo que, debe aplicarse en los casos tributarios la suspensión condicional de esta pena. Consta en Memorandum M – SAT – GCEM – DRG – cero ocho – dos mil doce del cinco de marzo de dos mil doce, que, el acusado Hans Berto Bauer Cosenza había cumplido previamente con la condición establecida en la norma referida anteriormente, por lo que debe aplicarse el artículo 72 del Código Penal sin restricción. Por lo anteriormente considerado, se declara improcedente el recurso de casación interpuesto...*”.

Del análisis realizado a las constancias procesales y, en particular, a lo antes transcrito, con el objeto de determinar la veracidad del agravio que denuncia la Superintendencia postulante por vía del amparo, esta Corte determina que la indefensión que esta alega es inexistente, puesto que la autoridad objetada, al emitir el acto reclamado, contrario a lo que manifestó la accionante, actuó con apego a Derecho y su proceder no evidencia agravio alguno que amerite el otorgamiento del amparo, ya que las consideraciones en las que apoyó su decisión desestimatoria las formuló conforme a lo preceptuado en el artículo 442 del Código Procesal Penal, estableciendo la improcedencia del recurso de casación objeto de su conocimiento, al no concurrir el vicio que por ese medio denunció la casacionista.

Además, la correcta intelección de lo regulado en el artículo 72 del Código Penal, respecto a que la suspensión condicional de la pena procederá cuando se den los supuestos ahí contemplados, permite establecer que no hace distinción alguna en si esta es principal o accesoria, por lo que la autoridad denunciada, al establecer que se configuraban las condiciones reguladas en el referido artículo, otorgó el beneficio antes indicado, en una resolución de cuya lectura se advierte que la decisión reclamada contiene una relación clara y precisa de las razones por las cuales, a su juicio, era procedente otorgarlo, sin que con ello se evidencie vulneración a los derechos y principios jurídicos enunciados.

Corte de Constitucionalidad

Expedientes 1-2015 et al.

17 de septiembre de 2015

<http://iuristec.com.gt/index.php?title=Sentencia:20150917-0000-1-2015>

El artículo 239 constitucional establece la facultad exclusiva del Congreso de la República de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de su recaudación, entre las que contempla el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones y las sanciones, lo cual hará conforme a las necesidades del Estado y, en todo caso, de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

Referente al principio de legalidad, la doctrina tributaria reconoce que este puede ser abordado desde dos perspectivas, una normativa, referente a las fuentes del derecho y a la facultad del órgano competente para emitir normas tributarias -potestad tributaria normativa- este, a su vez, se puede apreciar desde un punto de vista formal, por medio del cual la creación de cargas impositivas está delegada por mandato constitucional al órgano con representación popular, siguiendo el procedimiento para la creación de normas, y el sustancial, por el cual se debe regular la estructura impositiva, con los elementos básicos de los tributos; así también desde una perspectiva aplicativa, el principio de legalidad, implica que el actuar de la administración se debe ceñir a la ley -potestad tributaria aplicativa-.

Aunado a lo anterior, y siempre de la Constitución Política de la República de Guatemala, el artículo 243 preceptúa que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y, para lograrlo, establece que las leyes de la materia serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago; prohibiendo los tributos confiscatorios y de la doble o múltiple tributación.

B) En cuanto a los elementos del tributo, el hecho generador como base de recaudación consiste en la hipótesis normativa establecida por el legislador, de cuya realización por parte del sujeto pasivo -hecho concreto- surge la obligación tributaria. Al respecto, esta Corte ha considerado en anteriores oportunidades que: *"...hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria..."* (Expedientes acumulados doscientos sesenta y nueve - noventa y dos, trescientos veintiséis - noventa y dos, trescientos cincuenta y dos - noventa y dos y cuarenta y uno - noventa y tres [269-92, 326-92, 352-92 y 41-93], sentencia del once de febrero de mil novecientos noventa y cuatro). La doctrina tributaria reconoce como elementos constitutivos del hecho generador los siguientes: a) material: que consiste en la descripción de los aspectos sustanciales del hecho que soporta la obligación tributaria, por ejemplo vender, transferir, poseer, entregar, adquirir, escriturar, importar. b) espacial: que en términos generales es el lugar donde el hecho se realiza o la ley tiene por realizado el mismo. c) temporal: que atañe al momento en que la ley tiene por configurado el mismo, y que origina el devengo del tributo, lo cual es de suma importancia pues este determina el marco legal que regula la obligación tributaria. d) personal: este consiste en la determinación del destinatario legal del tributo, es decir, el que realiza el hecho establecido en el supuesto hipotético de la norma tributaria que origina la obligación fiscal. En los mismos términos se pronunció esta Corte en sentencia de fecha dos de octubre de dos mil doce, dictada dentro del expedientes quinientos cincuenta y ocho - dos mil doce (558-2012).

[...]

En cuanto a la potestad tributaria, la cual está reservada exclusivamente al Estado, pues conforme el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, corresponde al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, esta Corte ha indicado que en el transcurso de la evolución jurídico-política de los Estados modernos, los tributos y las contribuciones, por la importancia que representan y su impacto en la economía de la sociedad, en su creación se han incorporado principios que se deben respetar y garantizar, reconociendo que la relación jurídica tributaria debe darse en un plano de igualdad entre los contribuyentes frente al Estado.

Tanto los principios constitucionales tributarios, como los constitucionalizados tributarios, han servido para regular la actuación del órgano estatal facultado para crear los tributos, su debida aplicación, así como del cumplimiento por parte de los contribuyentes. La Constitución Política de la República de Guatemala, de manera muy particular en los artículos 239 y 243, acoge principios de esa categoría y, conforme a ellos, establece el contenido mínimo desde el punto de vista formal como material, que deben contener las normas jurídicas que crean, modifiquen, supriman o exoneren obligaciones tributarias. Las disposiciones supremas referidas delimitan la actuación de los órganos o instituciones del poder público y establecen las garantías de los habitantes frente al ejercicio de esas funciones, lo cual incluye no solo la potestad legislativa en materia tributaria, sino la competencia tributaria, es decir, la facultad de fiscalizar y recaudar del Estado. De esta manera, en las relacionadas disposiciones constitucionales se incluyen principios o valores que deben ser observados como deberes por parte Estado. Por lo que el principio de legalidad tributaria implica que el establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de preceptos, tanto en su solemnidad, es decir en su forma de ley, como en su contenido, lo cual implica los elementos de recaudación para su debida eficacia.

En cuanto al principio tributario de reserva de ley este tiene un contenido más amplio en materia tributaria, pues exige que la ley regule, en todo o en parte, de manera suficientemente precisa y con el objeto de limitar la discrecionalidad administrativa, las materias o asuntos que de ella son objeto. La reserva de ley es un vínculo de contenido regulado en la ley formal; al respecto, el artículo 3 del Código Tributario establece que se requiere de la emisión de una ley para decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo; otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales; fijar la obligación de pagar intereses tributarios; tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas; establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria; fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales; modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas; y establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Antonio Jiménez González, citado por Oswaldo Reyes Corona en su estudio *"Principio de Legalidad, Análisis Jurídico Tributario"*, expresa en su apartado de Reserva de Ley que: *"Nadie, estará obligado a soportar el cumplimiento de una obligación a título de tributo si la causa invocada para ello no se halla explicitada en una ley en sentido formal y material....Es unánime*

la doctrina en admitir que los valores implícitos en la reserva de ley no se ven salvaguardados, si esta se reduce al sólo establecimiento del tributo, es decir, a su enunciado nominal. Por lo que la reserva deberá ir más allá del mero enunciado del tributo, debiendo comprender en consecuencia la previsión de los elementos "esenciales" o "fundamentales" de cada tributo."

El principio de reserva de ley en materia tributaria implica entonces la exigencia de que sólo mediante leyes en sentido formal y material, en la medida que constituyan actos que contengan imperativos generales, abstractos y dotados de coacción provenientes del órgano del Estado que tenga conferida la potestad legislativa, pueden imponerse al gobernado cargas tributarias. Referente a la ley como fuente de obligación tributaria, Osvaldo Soler estableció en su obra "Derecho Tributario" que *"El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado del Poder Legislativo. En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial debe entenderse en el sentido de que la norma formal debe definir expresamente a los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria: el hecho imponible, los sujetos, las alícuotas aplicables, la base imponible, las exenciones"*.

Ahora bien, en estrecha relación con la potestad tributaria, se encuentra el poder presupuestario, el cual se encuentra vinculado a la función legislativa con fundamento en el principio de legalidad financiera, y que atañe a una función de control, porque la aprobación de ingresos y de gastos es sobre todo un instrumento del legislativo sobre el Gobierno y sobre la administración.

Con base en lo anteriormente considerado, corresponde ahora abordar un tema toral para fundamentar debidamente la decisión de este Tribunal, y es lo relativo a la naturaleza jurídica de la disposición que emite anualmente el Organismo Legislativo para la aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egreso del Estado.

Si bien es cierto la potestad tributaria del organismo legislativo coincide con la facultad de aprobación temporal del presupuesto de ingresos y egresos del Estado, en cuanto a que ambos adquieren fuerza por la aplicación del *ius imperium* del Estado, también lo es que se difieren no solo en su forma (mecanismo de aprobación) como en su esencia. En cuanto al proceso de formación que concluye con la aprobación de la denominada Ley de Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, el mismo se inicia con un proceso de verificación, análisis, programación y consolidación de todas las dependencias del Organismo Ejecutivo, quien a través del órgano competente unifica y consolida las prioridades financieras del Estado para el período que se requiera, dicho proceso se encuentra detallado en el denominado sistema presupuestario contenido en la Ley Orgánica del Presupuesto, la cual fue aprobada con fundamento en el artículo 238 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y que contiene primordialmente la formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y las normas a las que se somete su discusión y aprobación; así como los casos en que puedan transferirse fondos dentro del total asignado para cada organismo, dependencia, entidad descentralizada o autónoma; el uso de economías y la inversión de cualquier superávit en ingresos eventuales; las normas y regulaciones a que está sujeto todo lo relativo a la deuda pública interna y externa, su amortización y pago; las medidas de control y fiscalización a las entidades que tengan fondos privativos, en lo que respecta a la aprobación y ejecución de su presupuesto y la forma y cuantía de la remuneración de todos los funcionarios y empleados públicos, incluyendo los de las entidades descentralizadas.

Respecto del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, el artículo 237 constitucional establece que el mismo incluirá, para cada ejercicio fiscal, la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar, siendo obligatoria la unidad del mismo y su estructura programática.

Lo anterior permite afirmar que la aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egreso del Estado es, fundamentalmente, la expresión suprema y extractada del poder financiero del Estado, que para el Congreso de la República se fundamenta en su función legislativa, pero no solo porque dimana de su función de legislar, sino porque, al resaltar esa función parlamentaria, la misma se origina directamente de la Ley Orgánica del Presupuesto, la cual surge por disposición de la propia Constitución Política de la República de Guatemala, es decir es de relevancia directamente constitucional.

La aprobación del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, se diferencia por las siguientes características: **a)** solamente el Presidente de la República, por conducto del órgano rector del proceso presupuestario, tiene la facultad de someterlo anualmente a la aprobación del Congreso de la República, (artículo 183, literal j, constitucional); **b)** tiene un plazo específico de ciento veinte días de anticipación al próximo ejercicio fiscal en el cual debe enviarse el proyecto de presupuesto (artículo 183, literal j, de la Constitución Política de la República de Guatemala y 23 de la Ley Orgánica del Presupuesto); **c)** su formulación, ejecución y liquidación se rige por la ley Orgánica del Presupuesto regulada constitucionalmente en el artículo 238; **d)** el acto del Organismo Legislativo se circunscribe a aprobarlo, modificarlo o improbarlo, lo cual debe hacerse a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia (artículo 171, inciso b, constitucional); y **e)** si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso de la República, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior (artículo 171, literal b, de la Constitución Política de la República de Guatemala).

Por lo que esta Corte aprecia que la ley del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado establece particularidades propias; es así que, por su naturaleza temporal, la misma ha de ser emitida para un tiempo determinado (un año), a diferencia de las restantes leyes, que pueden o no serlo, según lo que en ellas se prevea, rigiendo el principio de duración indefinida, lo cual es típico de la mayoría de las leyes tributarias; así también en cuanto a su contenido, la misma se ciñe a un procedimiento de gestión de recursos públicos, es decir en ella se ve plasmada las etapas de planificación, formulación, presentación, aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto del sector público y, en cuanto a la gestión para su aprobación, la misma está supeditada a un proceso pre legislativo, que implica las etapas de verificación, análisis, programación y consolidación de todas las dependencias del Organismo Ejecutivo y que continua con la presentación al Congreso de la República para su aprobación o improbación.

Es de ineludible análisis entonces, abordar el tema del carácter legal de la disposición que aprueba el presupuesto de ingresos y egresos del Estado; al respecto, la doctrina mayoritaria reconoce que la misma es una "*ley de mera aprobación*", pues lo que aprueba es una simple concreción cuantitativa de la ley presupuestaria en vigor, así también se ha indicado que es un "*acto administrativo en forma de ley*" que permite la vigencia efectiva de leyes de ingresos y egresos públicos.

Sobre el tema referido, esta Corte ya emitió criterio en el caso de inconstitucionalidad planteada contra el artículo 8 del Decreto 62-94 del Congreso de la República, Ley del

Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal del año mil novecientos noventa y cinco, en cuanto a que el acto del legislativo por el que constitucionalmente debe aprobarse el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, y que incluirá la estimación cuantitativa de los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar, es un “acto-condición” por el cual se aprueba anticipada y periódicamente los ingresos y los gastos del Estado. Esta ley presupuestaria no establece deberes y obligaciones, porque este campo corresponde a la ley ordinaria, que es la única creadora de normas de aplicación general, es decir, que ley presupuestaria sólo está dirigida a regular las autorizaciones vinculantes únicamente como límite de acción de los poderes públicos para el uso y disposición de los recursos del Estado, por lo que el ámbito de validez de este acto legislativo se circunscribe a fijar los ingresos probables y los gastos autorizados de la administración pública, con las modalidades que para sus modificaciones y para presupuestos extraordinarios la misma Constitución señala. Lo anterior quedó plasmado en sentencia de veinticuatro de agosto de dos mil cinco, dictada dentro del expediente 49-95.

[...]

Por lo anteriormente considerado, este Tribunal aprecia que para el estudio de la normas impugnadas (artículos 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78 y 80) y las objeciones de inconstitucionalidad que pesan sobre ellas, es necesario establecer la naturaleza del acto legislativo que aprueba el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para cada ejercicio fiscal; al respecto, cabe señalar que el hecho de que determinados actos legislativos lleven el nombre de leyes, no significa que éstas lo sean, porque no contienen ninguna norma de carácter general, sino que únicamente son actos legislativos formales - actos-condición-. Como ya quedó plasmado en este fallo, el acto del legislativo por el que constitucionalmente debe aprobarse el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar, es decir, es un acto por el cual se aprueba anticipada y periódicamente los ingresos y los gastos del Estado; por lo que, por la singularidad de la disposición que aprueba el presupuesto anual, su estructura normativa se debe circunscribir a la gestión de recursos públicos por un periodo de tiempo y, por lo tanto, no debe incluir deberes y obligaciones, porque este campo corresponde a la ley ordinaria, que es la única creadora de normas de aplicación general.

Es decir que la ley presupuestaria está dirigida a regular las autorizaciones vinculantes únicamente como límite de acción de los poderes públicos para el uso y disposición de los recursos del Estado, por lo que el ámbito de validez de este acto legislativo se circunscribe a fijar los ingresos probables y los gastos autorizados de la administración pública, con las modalidades que para sus modificaciones y para presupuestos extraordinarios la misma Constitución señala; lo anterior permite afirmar que, cuando se trata de una variación o estimación de un tributo, habrá de cumplirse forzosamente con la exigencia constitucional de que la misma este prevista en una ley tributaria sustantiva, por exigencia de los principios de legalidad y reserva de ley.

Este tema, como se señaló anteriormente, ya fue abordado por este Tribunal en sentencia de fecha veinticuatro de agosto de dos mil cinco, dictada dentro del expediente 49-95, dentro del cual se indicó, refiriéndose a la reserva legal establecida en el artículo 78 constitucional, que: *“...de acuerdo a la naturaleza del acto de aprobación del presupuesto y sus limitaciones ya consideradas, no es posible incluir en éste normas que según la reserva de ley a que se refiere el último párrafo del artículo 78 de la Constitución, están reservadas a las leyes ordinarias; en este*

caso, ha quedado establecido que la norma impugnada, no obstante tener un contenido normativo, fue emitida mediante un acto legislativo que no reúne las características de ley material. En conclusión, la norma impugnada, introduce una materia nueva de carácter no presupuestario para situaciones que son materia de una regulación ordinaria, por lo que la norma general que se incluye en el artículo impugnado contraviene el artículo 78 de la Constitución en cuanto desborda la materia que debe regular el acto que aprueba el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado...”.

En sentido similar, el Tribunal Constitucional Español en fallo TC 027/1981, al resolver acción de inconstitucionalidad contra disposiciones contenidas en el Presupuesto General de Estado de aquel país, y a las cuales se le atacaba el hecho que la misma no podía crear o modificar tributos, indicó las siguientes cuestiones, que para el presente caso son relevantes:

A) *“Se trataría de salvar la cualificación de la Ley de Presupuestos como vehículo de dirección y orientación de la política económica que corresponde al Gobierno, cuando elabora el Proyecto y en la que participa el Parlamento en función peculiar -la de su aprobación- que el art. 66.2 de la Constitución enuncia como una competencia específica desdoblada de la genérica ‘potestad legislativa del Estado’. Esta especificidad de la función parlamentaria de aprobación del Presupuesto conecta con la peculiaridad de la Ley de Presupuestos, en referencia a cualquier otra Ley. Singularidad que excede la cuestión, en estos momentos superados, del carácter formal o material de esta Ley. Deriva, como se ha dicho, del carácter instrumental del presupuesto en relación con la política económica; pero, por otra parte, las notas singulares de la Ley presupuestaria, ha de reconocerse que también vienen impuestas por el hecho de que su debate está, de alguna manera, restringido por las disposiciones reglamentarias de las Cámaras que regulan su procedimiento. Ciertamente que quizá pueda decirse que tales limitaciones no derivan de la Constitución, pero también lo es que el requisito de conformidad del Gobierno para toda proposición o enmienda que suponga aumento de gastos o disminución de ingresos que afecta a cualquier Ley, envuelve, en este caso, una restricción constitucional del debate. Y son estas limitaciones las que determinaron que la propia Constitución reduzca el papel de la Ley de Presupuestos, como vehículo de reformas tributarias...”;*

B) *“...Entre las dos tesis extremas: una de las cuales interpreta que Ley tributaria sustantiva es tanto como ‘precepto o conjunto de preceptos tributarios que están alojados en un cuerpo legal que no es la Ley de Presupuestos’; la otra que promueve la equiparación de ‘Ley tributaria sustantiva’ con ‘Ley propia de cada tributo’, debemos inclinarnos por una interpretación que redunde en que se trata de una Ley -que desde luego no es la Ley de Presupuestos-, pero que regula los elementos concretos de la relación tributaria, eludiendo cualquier generalización. Si descartamos la primera interpretación, aun cuando aparezca fundada en el sentido expresado en algún momento en los debates constitucionales, es porque responde al eco de la equivalencia de la Ley de Presupuestos como Ley en sentido formal que no traduce la realidad de este momento. Sin olvidar que la aceptación de esta equivalencia pudiera entrañar la constitucionalidad de una Ley que autorizara a la de Presupuestos la modificación indiscriminada de los impuestos, lo que enervaría la disposición constitucional a cuyo estudio procedemos. Pero tampoco podemos reducir el significado de ‘Ley tributaria sustantiva’ a la Ley que rige cada tributo en concreto. Esta opinión se justifica en el art. 9 de la Ley General Tributaria y, cuando se trata de una exégesis constitucional, debemos rechazar el intento de aprehender los enunciados constitucionales, deduciéndolos de normas de rango inferior que precisamente habrán de interpretarse en lo sucesivo en el ámbito de la Constitución. Por otra parte, no responde a la realidad la idea de que cada tributo sólo es regulado por una Ley: su Ley propia. Estas consideraciones nos conducen, como ya hemos anticipado, a inclinarnos por la*

tercera hipótesis: cuando el art. 134.7 habla de «Ley tributaria sustantiva» se remite a cualquier Ley («propia» del impuesto o modificadora de ésta) que, exceptuando la de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria...». (el resaltado no es parte del texto original)

Por lo anteriormente referido este Tribunal arriba a la ineludible decisión de declarar inconstitucionales los artículos 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78 y 80 del decreto objetado, pues los mismos transgreden los principios de seguridad jurídica y de legalidad tributarias, consagrados en los artículos 2º y 239 constitucionales, así como el 238 constitucional.

Corte de Constitucionalidad

Expediente 2341-2015

5 de agosto de 2015

<http://iuristec.com.gt/index.php?title=Sentencia:20150805-0000-2341-2015>

La norma aplicable al caso concreto que sirve de antecedente al amparo es el artículo 310 del Código Procesal Penal, que establece los casos en los que el órgano jurisdiccional puede disponer la desestimación de la causa. Tales supuestos son: **i)** cuando los hechos atribuidos no sean constitutivos de delito; y **ii)** en los casos en que no se pueda proceder.

El estudio de los antecedentes permite advertir que la autoridad cuestionada al declarar sin lugar la oposición a la desestimación en sede fiscal de las denuncias presentadas por la postulante, no efectuó una relación clara ni precisa de los motivos de hecho y de derecho en que basó su decisión, ya que, de la transcripción realizada en el considerando precedente, resulta evidente que no observó los presupuestos que deben concurrir según lo establecido en el artículo 310 del Código Procesal Penal para decretar la desestimación, pues a ese respecto indicó: *“los hechos en primer lugar no pueden investigarse en razón que la conducta del denunciado no es constitutiva de delito, toda vez que los dictámenes realizados han sido de mucha eficacia”*, lo que evidencia que la referida autoridad no realizó el análisis lógico-jurídico congruente con las alegaciones presentadas por las partes y las constancias procesales ya que los argumentos antes relacionados no permiten comprender la forma en que el juzgador concluyó en que los hechos denunciados no eran constitutivos de delito y la razón lógica que explicara el por qué esos hechos no podían investigarse, aunado a que tampoco se puede determinar a qué dictámenes hizo referencia y la forma en que estos resultaron determinantes para fundar la decisión, pues de la lectura de la parte considerativa del fallo cuestionado se hace referencia a uno. En razón de lo anterior, se evidencia la vulneración al artículo 11 *Bis* del Código Procesal Penal, transgrediendo el derecho de defensa que asiste a la postulante, lo que viabiliza el otorgamiento de la protección constitucional solicitada.

En adición a lo anterior, y para dar respuesta al argumento refutado por la entidad apelante en cuanto al criterio sustentado por el Tribunal de Amparo de primer grado en el que consideró necesaria la adhesión de la Superintendencia de Administración Tributaria a la desestimación efectuada por el Ministerio Público de las denuncias que presentó, se estima que el mismo es contrario a lo establecido en los artículos 107 y 310 del Código Procesal Penal, pues el ejercicio de la acción penal corresponde con exclusividad al Ministerio Público, sin que esa facultad pueda ser delegada o compartida con otro ente en el ejercicio de sus funciones, por lo que la adhesión de la Superintendencia de Administración Tributaria a la desestimación es inviable, dado que la desestimación, es una atribución que la ley le concede

al referido ente fiscal cuando concurren determinados supuestos en el hecho a investigar, cuyo único requisito es que la decisión asumida se comunique al denunciante y víctima o agraviado; de ahí que el argumento objetado carezca de sustento legal.

Con fundamento en lo analizado, se concluye que la autoridad impugnada, al emitir la resolución que constituye el acto reclamado, ocasionó los agravios denunciados por la entidad amparista, por lo que debe confirmarse la sentencia que otorga amparo, pero por los motivos aquí considerados, con la modificación de precisar que la autoridad impugnada es el Juez Undécimo de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del departamento de Guatemala y no como se consignó en las partes introductoria y resolutive de la sentencia apelada.