

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"LOS INTERESES PUNITIVOS COMO UNA DOBLE SANCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO
TRIBUTARIO"

TESIS DE POSGRADO

PAOLA SABRINA MACDONALD GUERRA

CARNET 10050-04

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2018
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"LOS INTERESES PUNITIVOS COMO UNA DOBLE SANCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO
TRIBUTARIO"
TESIS DE POSGRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
PAOLA SABRINA MACDONALD GUERRA

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2018
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO

VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO

VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
MGTR. LAURA ROSSANA BERNAL BONILLA DE CONTRERAS

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
MGTR. JESSICA DINORA MÜLLER THEISSEN DE MOTTA
MGTR. MILER ESTUARDO ESTRADA HERNÁNDEZ
MGTR. OLGA PATRICIA CASTILLO VÁSQUEZ

Guatemala, 12 de junio de 2018

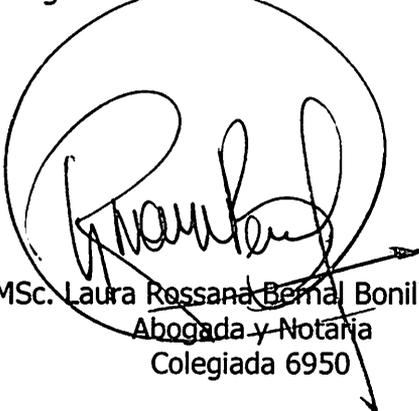
Honorables Miembros del Consejo
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Ciudad de Guatemala

Me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que en mi calidad de **Asesora de tesis de la Maestría en Asesoría en Tributación** para la Licenciada Paola Sabrina MacDonald Guerra, procedí a asesorar, revisar y evaluar su trabajo de tesis titulado **"Los intereses punitivos como una doble sanción en el ordenamiento jurídico tributario"**.

En la tesis se cumplió con los requerimientos de investigación científica propios de un trabajo de posgrado a nivel de Maestría, así como el desarrollo de la misma se hizo de manera responsable y tomando en consideración los aspectos respecto de los cuales se le hicieron observaciones y recomendaciones. El tema investigado es innovador, con un valioso aporte a la materia procesal tributaria, denotando experiencia y conocimiento del mismo.

Por lo que, me permito presentar **DICTAMEN FAVORABLE** y, asimismo, agradecer la oportunidad de servir a tan prestigiosa Universidad.

Atentamente,



MSc. Laura Rossana Bernal Bonilla
Abogada y Notaria
Colegiada 6950

Guatemala, 6 de septiembre de 2018

Miembros del Consejo
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Ciudad de Guatemala

Honorables miembros del Consejo:

Por este medio nos dirigimos a ustedes en calidad de tribunal examinador que evaluó la defensa privada de la tesis de Maestría en Asesoría en Tributación de la Licenciada **Paola Sabrina Mac Donald Guerra**.

Con relación al trabajo realizado, la alumna atendió todas las recomendaciones, correcciones y sugerencias formuladas, en ese sentido la tesis denominada "Los Intereses Punitivos como una Doble Sanción en el Ordenamiento Jurídico Tributario", **se da por APROBADA**.

Agradecemos la confianza que fuera depositada en nosotros al habérsenos designado para integrar el tribunal examinador. Al estimar haber cumplido con la tarea encomendada, suscribimos la presente.



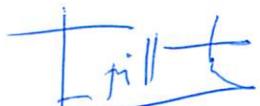
Msc. Olga Patricia Castillo Vásquez

Olga Patricia Castillo Vásquez
ABOGADO Y NOTARIO



Msc. Miller Estuardo Estrada Hernández

Miller Estuardo Estrada Hernández
Abogado y Notario



M.A. Jessica Dinora Müller Theisen

JESSICA DINORA MÜLLER THEISEN
Abogada y Notaria



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado de la estudiante PAOLA SABRINA MACDONALD GUERRA, Carnet 10050-04 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07411-2018 de fecha 6 de septiembre de 2018, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"LOS INTERESES PUNITIVOS COMO UNA DOBLE SANCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO"

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 28 días del mes de septiembre del año 2018.

LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



RESUMEN DE LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación tiene como objeto analizar la procedencia de los intereses punitivos y la legalidad de su aplicación en Guatemala, a efecto de determinar si constituyen una doble sanción para el contribuyente vencido en juicio, toda vez que los mismos surgen en la sentencia que pone fin al proceso contencioso administrativo tributario; de esa cuenta, se suman a los intereses resarcitorios, que son aquellos que tienen como finalidad compensar al fisco por la no disponibilidad del tributo en la oportunidad debida. Dicho objeto se alcanzó mediante la consulta de la legislación vigente y la doctrina, lo cual permitió diferenciar las clases de intereses y su naturaleza jurídica, así como la elaboración de un análisis constitucional de los intereses punitivos.

ÍNDICE

Introducción	7
Capítulo 1 Proceso Contencioso Administrativo Tributario	
1.1 Consideraciones Previas.....	10
1.2 Proceso Contencioso Administrativo Tributario.....	14
1.2.1 Principios constitucionales en materia tributaria.....	18
1. 2.1.1. Principio de Legalidad.....	18
1.2.1.2 Principio de Capacidad Contributiva o de Pago.....	21
1.2.1.3 Principio de Equidad y Justicia Tributaria.....	22
1.2.1.4 Principio de No Confiscación.....	23
1.2.1.5 Prohibición de Doble o Múltiple Tributación.....	24
1.2.2 Desarrollo del Proceso Contencioso Administrativo Tributario.....	25
1.2.2.1 Recursos.....	28
1.2.3 Sentencia del Proceso Contencioso Administrativo Tributario....	29
Capítulo 2 Intereses	
2.1 Concepto de interés.....	32
2.2 Clasificación doctrinaria de los intereses.....	34
2.3 Intereses regulados en el Código Tributario.....	37
2.3.1 Intereses a favor del contribuyente o responsable.....	38
2.3.2 Intereses resarcitorios.....	39
2.3.3 Intereses punitivos.....	40
2.3.3.1 Concepto.....	40
2.3.3.2 Naturaleza.....	41
2.3.3.3 Cálculo de los intereses punitivos.....	43
Capítulo 3 Análisis Constitucional de los Intereses Punitivos	
3.1 Fundamento Constitucional.....	45
3.2 Derecho de Defensa.....	48
3.3 Libre Acceso a Tribunales y Dependencias del Estado.....	50
3.4 Derecho de Petición.....	51

Capítulo 4 Capítulo Final	
4.1 Presentación.....	54
4.2 Análisis y Discusión de resultados.....	54
Conclusiones	71
Recomendaciones	73
Referencias	74
Anexos	77

INTRODUCCIÓN

El proceso contencioso administrativo es aquel mediante el cual se someten a conocimiento del tribunal de lo contencioso administrativo, las desavenencias surgidas entre la administración pública y los administrados, para que este órgano jurisdiccional evalúe la actuación de dicha administración y resuelva las inconformidades del administrado con respecto a una resolución que afecta sus derechos o intereses.

En el caso específico de las resoluciones emitidas por la administración tributaria, mediante las cuales resuelve los recursos de revocatoria o reposición presentados por los contribuyentes, pueden ser impugnadas a través del proceso contencioso administrativo regulado en el Código Tributario, para que sea dilucidado ante la sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conozca materia tributaria, con el fin de que examine la juridicidad de los actos administrativos.

Al concluir el proceso contencioso administrativo tributario, el tribunal debe pronunciarse sobre la legalidad de la resolución emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, anulando, revocando, modificando o confirmado lo resuelto por ella y declarando procedente o improcedente las determinaciones, los ajustes, lo pagado en exceso o indebidamente cobrado, pero también debe pronunciarse sobre otras cuestiones, como intereses, multas, recargos y costas procesales.

En cuanto a los intereses, el Código Tributario contempla los intereses a favor del contribuyente o responsable, los intereses resarcitorios y los intereses punitivos. Estos últimos, son aquellos que se derivan de la interposición del proceso contencioso administrativo tributario, con el fin de retrasar el pago de impuestos al fisco en virtud de tal proceso.

Luego de contextualizar el tema, es oportuno indicar que la presente tesis tiene como objetivo general, determinar si los intereses punitivos constituyen una doble sanción para el contribuyente vencido en juicio, en aquellos procesos contenciosos administrativos tributarios que finalizan con una sentencia que confirma la resolución administrativa en la que se determinan impuestos, multas e intereses resarcitorios a cobrar.

Asimismo, como objetivos específicos, se pretende diferenciar las distintas clases de intereses reconocidos por la doctrina y los contenidos en el Código Tributario; también definir la naturaleza jurídica de los intereses punitivos y compararlos con otras figuras similares; y, desarrollar un análisis constitucional de los intereses punitivos que permita determinar su procedencia y la legalidad de su aplicación.

Con relación al aporte de la investigación, es preciso señalar que radica en examinar una figura jurídica que ocasiona incertidumbre respecto de su aplicación, ya que en principio, el interés no es una pena ni una sanción, sino un simple resarcimiento por la mora, cuya función es la de reparar el daño o perjuicio ocasionado por el incumplimiento de la obligación en el tiempo convenido.

No obstante lo anterior, los intereses pueden cumplir una finalidad diferente, cuando castiga al contribuyente que ha incumplido con su obligación tributaria pero que además, ha utilizado la vía judicial y ha obligado a la administración tributaria a litigar en esta vía para hacer efectivo el cobro de los tributos.

En consecuencia, los intereses punitivos podrían convertirse en una doble sanción cuando se imponen intereses resarcitorios y punitivos al mismo

contribuyente, tanto por el no pago en tiempo de la obligación tributaria como por haber planteado el proceso contencioso administrativo tributario.

Tal circunstancia, se convierte en objeto de estudio, con la finalidad de examinar si de su aplicación deviene alguna violación a los derechos constitucionales del contribuyente, puesto que podría considerarse que se está limitando su derecho a defenderse y el libre acceso a los tribunales de justicia.

Es conveniente tomar en cuenta que, en Guatemala no se ha profundizado en el estudio de los intereses punitivos, siendo una figura poco explorada. La falta de certeza jurídica en este tema deja abiertas las puertas a un sinnúmero de críticas e interpretaciones; por lo que la parte medular de la investigación se enfoca en verificar si los intereses punitivos representan una doble sanción para el contribuyente, que no solamente incumplió con su obligación tributaria, sino también recurrió a un órgano jurisdiccional en el legítimo ejercicio de su derecho de defensa y obligó a la administración tributaria a litigar; así como el análisis de las consecuencias que esta hipótesis conlleva.

Para el desarrollo de la investigación, se consultó la doctrina y los cuerpos legales que regulan esta figura, así como entrevistas a los sujetos de análisis, como lo son las salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conocen materia tributaria, abogados que conforman la Unidad de lo Contencioso Administrativo de la Superintendencia de Administración Tributaria y abogados independientes que defienden los intereses de los contribuyentes.

CAPÍTULO 1

PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

1.1 Consideraciones Previas

Antes de estudiar el proceso contencioso administrativo tributario, es pertinente hacer una breve revisión del proceso contencioso administrativo, para entender de una mejor manera, todos los elementos y consecuencias jurídicas de este proceso, esencialmente los intereses punitivos que se derivan del mismo, los cuales constituyen el tema a desarrollar en la presente tesis.

Es importante mencionar que, para plantear este proceso, es necesario haber concluido la vía administrativa, es decir, haber agotado los recursos administrativos, siendo éstos los recursos de revocatoria y reposición prescritos en la Ley de lo Contencioso Administrativo, y en materia tributaria, en el Código Tributario. Este cuerpo normativo también rige el ocurso, para aquellos casos en que la administración tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria. Asimismo, es importante señalar que, en los ajustes formulados por la Intendencia de Aduanas, los recursos procedentes para agotar la vía administrativa son los recursos de revisión y apelación.

Otra forma de concluir la vía administrativa es por medio del silencio administrativo, el cual se configura al transcurrir treinta días hábiles contados a partir de la fecha en que se haya presentado la solicitud, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto que el interesado pueda interponer el proceso de lo contencioso administrativo¹.

¹ Congreso de la República, Decreto número 6-91, Código Tributario, artículo 157.

Entonces, para interponer el proceso contencioso administrativo, debe haberse emitido una resolución que haya puesto fin al procedimiento, causando estado, y vulnerando los derechos del demandante. En cuanto a este requisito, es preciso mencionar que la resolución debe quebrantar un derecho otorgado con anterioridad, como por ejemplo el derecho de realizar deducciones en el Impuesto Sobre la Renta o solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

El proceso contencioso administrativo contenido en el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República y el proceso contencioso administrativo contenido en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96 del Congreso de la República, difieren debido a la especificidad del primero. El artículo 17 “Bis” de la Ley de lo Contencioso Administrativo² dispone que en materia laboral y materia tributaria no se aplicarán los procedimientos regulados en esa ley, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos por el Código de Trabajo y el Código Tributario.

El Código Tributario señala que en todo lo no previsto en él, se aplicará la Ley de lo Contencioso Administrativo. Por otro lado, tanto la Ley de lo Contencioso Administrativo como el Código Tributario indican que todo lo no previsto en esos cuerpos normativos, se aplica supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 del Jefe de Estado y la Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89 del Congreso de la República y sus reformas.

Como puede observarse, la Ley de lo Contencioso Administrativo hace una excepción al disponer que los procedimientos regulados por dicha ley no se aplican en materia tributaria, remitiendo a lo regulado en el Código Tributario. De la misma forma, el Código Tributario remite a lo dispuesto en la Ley de lo

² Congreso de la República, Decreto número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, artículo 17 “B”.

Contencioso Administrativo, siendo una de las leyes que complementa el proceso contencioso administrativo tributario, además del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.

En consecuencia, se evidencia que las normas que regulan el proceso contencioso administrativo tributario se encuentran dispersas, lo cual es criticado por Jorge Mario Castillo González³, quien sustenta que *“Las normas que regulan el proceso no alcanzan a esquematizar las etapas y el Código Tributario deja tantas lagunas que solo pueden llenarse con las leyes civiles y éstas, pasan a dominar todo el trámite”*. Dicha apreciación se debe a que el proceso contencioso administrativo tributario llega a asemejarse considerablemente al juicio ordinario civil comprendido en el Código Procesal Civil y Mercantil, en virtud que más que un juicio de control de la juridicidad del acto administrativo, por las etapas procesales que lo conforman, su naturaleza y efectos se equiparan a los de un juicio de conocimiento.

Las diferencias entre el proceso contencioso administrativo y el proceso contencioso administrativo tributario se orientan básicamente a la especialidad de la materia tributaria, ya que si bien es cierto los dos procesos se inician a raíz de una resolución de la administración pública, el proceso contencioso administrativo tributario se origina única y exclusivamente de una resolución emitida por los órganos administrativos con competencia tributaria, mientras que el proceso contencioso administrativo se origina de una resolución emitida por cualquier otro órgano de la administración pública.

En cuanto al plazo para interponer el proceso contencioso administrativo, es de tres meses contado a partir de la última notificación de la resolución que concluyó el procedimiento administrativo, del vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva o de la fecha de publicación del

³ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho Procesal Administrativo Guatemalteco, Tomo II, Teoría Procesal*. Guatemala, Talleres Gráficos de Guatemala, 2006. 17ª edición. Pág. 793.

Acuerdo Gubernativo que declaró lesivo el acto o resolución⁴, mientras que el plazo para interponer el proceso contencioso administrativo tributario es de treinta días hábiles, contado a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición⁵.

Con relación al tribunal competente para conocer el proceso contencioso administrativo, el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala⁶ crea el Tribunal de lo Contencioso Administrativo que tiene a su cargo el control de la juridicidad de la administración pública, como una instancia mediante la cual los administrados pueden hacer valer sus derechos frente a los actos de la administración.

En el derecho procesal administrativo guatemalteco, el tribunal de lo contencioso administrativo está integrado por salas y éstas a su vez, por tres magistrados titulares y tres suplentes, constituyendo un órgano jurisdiccional y el proceso es de única instancia⁷. En la actualidad, el tribunal de lo contencioso administrativo está integrado por seis salas.

Las salas Segunda, Tercera y Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo tienen competencia para conocer todos los conflictos de intereses que ocurran en materia tributaria y de esa cuenta, controlar la juridicidad de los actos administrativos en la aplicación de dicho régimen legal. Las Salas Primera, Quinta y Sexta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo tienen competencia para conocer los conflictos de intereses que ocurran por las demás materias que se conocen en la vía contenciosa administrativa⁸.

⁴ Congreso de la República, Decreto número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, artículo 23.

⁵ Congreso de la República, Decreto número 6-91, Código Tributario, artículo 161.

⁶ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 221.

⁷ El Contencioso Administrativo en Guatemala. Calderón Morales, Hugo Haroldo. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2445/5.pdf> Fecha de consulta: 7 de marzo de 2018.

⁸ Corte Suprema de Justicia, Acuerdos números 30-92, 16-2003, 32-2007 y 9-2013.

Los magistrados que integran el tribunal de lo contencioso administrativo son electos de una nómina por el Congreso de la República. Dicha nómina es propuesta por una comisión de postulación integrada por un representante de los Rectores de las Universidades del país, quien la preside, los Decanos de las Facultades de Derecho o Ciencias Jurídicas y Sociales de cada Universidad del país, un número equivalente de miembros electos por la Asamblea General del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala y por igual número de representantes electos por los magistrados de la Corte Suprema de Justicia⁹.

Tanto en el proceso contencioso administrativo como en el proceso contencioso administrativo tributario, por mandato legal, es parte procesal la Procuraduría General de la Nación, que es la institución encargada de velar por los intereses del Estado. De igual manera, cuando el proceso se refiera al control o fiscalización de la hacienda pública, también será parte la Contraloría General de Cuentas.

1.2 El Proceso Contencioso Administrativo Tributario

Inicialmente, es oportuno recordar que un proceso es *“una serie o sucesión de actos que tienden a la actuación de una pretensión fundada mediante la intervención de los órganos del Estado instituidos especialmente para ello”*¹⁰ como señala Mario Aguirre Godoy, citando a Jaime Guasp. Por su parte, el término contencioso proviene de *contener*, que implica contienda o litigio, y administrativo proviene del vocablo administración, del latín *“ad ministrare”* que es la acción de o actividad que busca servir¹¹.

⁹ Asamblea Nacional Constituyente, *Constitución Política de la República de Guatemala*.

¹⁰ Aguirre Godoy, Mario. *Derecho Procesal Civil, Tomo I*. Guatemala. Talleres de Centro Editorial Vile. 2007. Pág. 244

¹¹ Ballbe, Manuel y Marta Franch. *Manual de Derecho Administrativo*. España, AECL, 2012. Pág. 270

Ahora bien, el Diccionario de la Lengua Española¹² define contencioso-administrativo como “*Dicho de una jurisdicción: Instituida para controlar la legalidad de la actuación administrativa y el sometimiento de esta a los fines que la justifiquen*”. Asimismo, el vocablo tributario se refiere a aquello “*Perteneciente o relativo al tributo*”¹³ y tributo, es definido por el Diccionario Jurídico Espasa¹⁴ como “*un ingreso de un poder público que tiene el carácter de ingreso de <derecho público>, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley, a diferencia de lo que ocurre con los ingresos de <derecho privado>, que nacen de un negocio jurídico privado, como una venta o un arrendamiento*”.

El Código Tributario¹⁵ dispone que los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Entonces, el proceso contencioso administrativo tributario comprende, por un lado, el control de la actuación administrativa y por otro, las prestaciones que el Estado requiere para cumplir sus fines, especialmente los escollos que se originan de la obtención de las mismas.

En cuanto a la naturaleza del procedimiento contencioso administrativo, surge de la misma división de poderes del Estado Republicano de Derecho, donde el poder judicial, como garante de los derechos de los ciudadanos, puede revisar que las resoluciones de la administración pública se encuentren apegadas a la ley¹⁶.

El proceso contencioso administrativo tributario es aquél mediante el cual se somete a conocimiento de un órgano jurisdiccional, las controversias

¹² Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. España, 2014. Vigésima tercera edición. <http://www.rae.es/rae.html> consulta: 9 de febrero de 2018.

¹³ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. España, 2014. Vigésima tercera edición. <http://www.rae.es/rae.html> consulta: 9 de febrero de 2018.

¹⁴ *Diccionario Jurídico Espasa*. España, Editorial Espasa Calpe, 1999. Pág. 979.

¹⁵ Congreso de la República, Decreto número 6-91, Código Tributario, artículo 9.

¹⁶ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, *La eficiencia de la Captación Fiscal por la Vía Judicial*, 2008. Pág. 22

existentes entre los particulares y los órganos administrativos que recaudan tributos; en este caso, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria esa función, por lo que se garantiza imparcialidad e independencia al momento de emitir el fallo y especialmente, protección a los derechos individuales de los que se consideran afectados.

Al respecto, Rodríguez Lobato¹⁷ compara el recurso administrativo con este proceso, de lo cual concluye que la diferencia principal es que en el recurso administrativo la relación procedimental es lineal, pues la administración es juez y parte, mientras que, en el proceso la administración se encuentra en un punto de igualdad que el particular; y, como vínculo común, está la autoridad jurisdiccional, a quien se somete la controversia para que tome una decisión. De allí la importancia del tribunal contencioso administrativo como encargado de examinar la actuación de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

Según Dino Jarach¹⁸, *“el proceso tributario se caracteriza, en general, o tiende a caracterizarse, superando concepciones jurídicas adversas, como un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las reales relaciones jurídicas sustantivas, esto es, las obligaciones tributarias y las pretensiones correspondientes del Fisco, aún más allá de las alegaciones y probanzas de las partes”*.

De acuerdo a Catalina García Vizcaíno¹⁹, *“el derecho tributario procesal está constituido por el conjunto de disposiciones que regulan la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación del derecho tributario (de fondo); su estudio abarca la organización, composición, competencia y funcionamiento interno de los órganos que ejercen tal actividad, así como el régimen jurídico y su actuación de los sujetos procesales”*.

¹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª Edición. México, Industria Editorial Mexicana, 1986. Pág. 252.

¹⁸ Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina, Abeledo-Perrot. 3ª edición. Pág. 445

¹⁹ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Parte General, Tomo II*. Argentina, Ediciones Depalma, 1997. Pág. 61

García Vizcaíno²⁰ continúa exponiendo que *“El proceso es, a grandes rasgos, el conjunto de actos jurídicos concatenados entre sí, regulados en abstracto por la ley procesal, que tiene por finalidad la averiguación de los hechos que son traídos a conocimiento del juzgador, para fijar los efectos que les correspondan por medio del dictado de la sentencia por la cual se resuelve el litigio, se pone en práctica una medida de tipo ejecutivo, son definidos los alcances de una realidad jurídica, o se condena o absuelve a un imputado. Es decir, mediante la sentencia se aplica concretamente la ley sustantiva.”*

En el proceso contencioso administrativo tributario, la Administración Tributaria se coloca en el mismo plano que el contribuyente, presentando sus argumentos de hecho y derecho en que fundan sus pretensiones. Esa igualdad representa el sistema de pesos y contrapesos, ya que es un órgano jurisdiccional el que califica la actuación de la Administración Tributaria y al mismo tiempo la del demandante, pues tiene a la vista la totalidad del expediente administrativo donde constan todos los actos de ambas partes.

Giuliani Fonrouge²¹ resalta que el proceso contencioso administrativo tributario *“Se inicia con la disconformidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente o responsable) contra el acto administrativo de determinación del impuesto o de aplicación de sanciones y que se manifiesta mediante una demanda o un recurso, entendidos estos términos en el sentido formal que reciben en práctica forense, consistentes en una acción (repetición) o en un pedido de revisión del acto (apelación)”*.

El proceso contencioso administrativo tributario también puede definirse como el proceso mediante el cual se solventan judicialmente las controversias

²⁰ *Loc. cit*

²¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero, Volumen II*. Argentina, Ediciones Depalma, 1997. 6ª edición. Pág. 814

derivadas de una decisión de la administración pública que de una u otra manera ha afectado los derechos e intereses de una parte²².

1.2.1 Principios Constitucionales en materia tributaria

El proceso contencioso administrativo tributario, además de fundarse en los principios procesales inherentes al proceso, también se reviste de principios específicos que rigen en materia tributaria, los cuales son de suma importancia en el desarrollo de dicho proceso, sobre todo porque contienen garantías para los contribuyentes. Dentro de los principios más importantes, se encuentran los siguientes:

1.2.1.1 Principio de Legalidad:

Este principio está plasmado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala²³, que establece: *“Corresponde con exclusividad 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, especialmente las siguientes:*

- a) El hecho generador de la relación tributaria;*
- b) Las exenciones;*
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;*
- d) La base imponible y el tipo impositivo;*
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y*
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.*

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las

²² Ballbe, Manuel y Marta Franch. *Op.Cit.* Pág. 281

²³ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 239.

bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El principio de legalidad se refiere a que la potestad tributaria le corresponde al Organismo Legislativo y se manifiesta a través de normas legales, es decir, que es el Congreso de la República el único facultado por la ley para crear impuestos ordinarios y extraordinarios, así como la determinación o modificación de las bases de recaudación. Además, es una garantía para el contribuyente de que no va a ser sancionado arbitrariamente por la Administración Tributaria pues las sanciones deben estar taxativamente establecidas en la ley.

Asimismo, indica expresamente que las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas que establezcan las bases de recaudación del tributo serán nulas de pleno derecho y las disposiciones reglamentarias no pueden modificar dichas bases de recaudación, puesto que se deben concretar a normar lo relacionado al cobro administrativo de los tributos.

De acuerdo a García Belsunce²⁴ *“El principio de legalidad, que se expresa en el aforismo nullum tributum sine lege (no hay tributo sin ley), constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley material y formal, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa, conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica”.*

²⁴ García Belsunce, Horacio A. *Temas de Derecho Tributario*. Argentina, Abeledo-Perrot, 1982. Págs. 78-79

El principio de legalidad también representa una garantía de que los tributos no van a aumentar sin que exista una ley debidamente promulgada por el Congreso de la República, por lo que también está íntimamente relacionado con el principio de seguridad jurídica, pues se tiene la certeza que la Administración Tributaria ni algún otro órgano administrativo puede crear o modificar los tributos.

Por otro lado, Catalina García Vizcaíno²⁵ afirma que *“en virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre estos y el Estado”*.

El principio de legalidad se enfoca en el efecto *erga omnes* de la ley, pues es el único medio por el cual pueden crearse impuestos y exenciones “frente a todos”, lo que significa que ningún reglamento, acuerdo o contrato pueden derogar las obligaciones tributarias que nacieron en virtud de una ley. Igualmente, conlleva la prohibición de crear tributos por analogía, o bien crear exenciones que la ley no contempla.

Según el doctor Rolando Escobar Menaldo²⁶, *“En materia tributaria, este principio presenta dos aristas: a) Reserva de ley; y b) Preferencia de ley. El primero se refiere a que la única fuente creadora de los tributos es la ley, y el de preferencia de ley consiste en que la ley es superior a cualquier reglamento circular o cualquier otra clase de disposición, por lo tanto, las normas contenidas en éstos no pueden contrariar u oponerse a las disposiciones de la ley”*.

²⁵ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Parte General, Tomo I*. Argentina, Ediciones Depalma, 1999. Pág. 271

²⁶ Escobar Menaldo, Rolando. *Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala, Reporte Preliminar*. Guatemala, 2004. Pág. 9

1.2.1.2 Principio de Capacidad Contributiva o de Pago

Este principio se encuentra en el primer párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala²⁷, que dispone: “...*Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...*”

El principio de capacidad de pago se refiere a que el sujeto pasivo sea titular de un patrimonio o de una renta adecuada para realizar el pago de un impuesto, después de cubrir los gastos vitales e ineludibles, dando lugar a una relación directa entre la tasa impositiva y la capacidad del contribuyente.

García Vizcaíno²⁸ expone que *“la capacidad contributiva también es llamada ‘capacidad de pago’ (traducción habitual del inglés “ability to pay” y del alemán “Leistungsfähigkeit”), consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más que su sacrificio”*.

De tal cuenta que el principio de capacidad de pago se enfoca en las posibilidades que tiene un individuo de cooperar al sostenimiento del Estado, desde el punto de vista social y económico. Es una aptitud en virtud de la cual los particulares son capaces de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado, tales como educación, seguridad, salud, entre otras, siempre y cuando hayan cubierto previamente sus necesidades básicas.

El doctor Rolando Escobar Menaldo²⁹ considera: *“Este principio es un sinónimo del principio de capacidad económica, siendo aún con el principio de*

²⁷ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 243.

²⁸ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Parte General, Tomo I*. Argentina, Ediciones Depalma, 1999. Pág. 278

²⁹ Escobar Menaldo, Rolando. *Op Cit*. Pág. 9

justa repartición de la carga tributaria, pues expresa el entendimiento de que quien tiene más, pague más impuesto que aquellos que tienen poco. En otras palabras, quien goza de mayor riqueza debe, proporcionalmente, pagar más impuestos que aquellos que no tienen”.

Es innegable que el principio de capacidad de pago se relaciona con el principio de proporcionalidad, ya que cada quien debe pagar en proporción a lo que tiene, es decir que los que más tienen, deben pagar más que aquellos que no son tan afortunados. No sería coherente que dos particulares con distinta capacidad económica tuvieran que pagar lo mismo, pues entraría en juego también el principio de igualdad.

1.2.1.3 Principio de Equidad y Justicia Tributaria

Este principio se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República³⁰, que dispone en su primer párrafo: *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo...”*

Respecto al principio de equidad y justicia tributaria, se refiere a la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a la capacidad de cada uno de los obligados. Esto se traduce en la correspondencia al Estado por los beneficios recibidos, sin excluir a algún sujeto por encontrarse en una situación menos ventajosa con respecto al otro, sino por el contrario imponiéndole una carga menor en virtud de su pobreza.

García Vizcaíno³¹ sustenta que *“La proporción justa o equitativa de los tributos (principio de equidad) se halla indiscutiblemente ligada, en sentido lato, a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad”.* Dicha aseveración demuestra

³⁰ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 243.

³¹ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Parte General, Tomo I.* Argentina, Ediciones Depalma, 1999. Pág. 279

que para dar lugar al principio de equidad se debe dar un conjunto de condiciones, siendo prácticamente un ideal que solamente puede alcanzarse cuando se cumplen todos los demás principios.

Escobar Menaldo³² discurre *“La doctrina coincide en identificar en el principio de equidad las dos premisas siguientes: a) Dar igual trato a los contribuyentes que se encuentran en iguales circunstancias; y b) Dar un trato distinto para las circunstancias desiguales. Respecto al principio de justicia, éste propone la idea de un reparto justo de la carga tributaria. La equidad y la justicia se entrelazan debido a que la meta última de todo sistema tributario es lograr la justicia en su aplicación”*.

Nuevamente puede apreciarse que, en materia tributaria, todos los principios están íntimamente vinculados, puesto que por un lado, el principio de equidad se refiere a la igualdad en el trato a los iguales y a los desiguales, mientras que por el otro lado el principio de justicia se refiere también a la equidad, teniendo como finalidad un sistema tributario justo.

1.2.1.4 Principio de No Confiscación

Este principio está contemplado en los artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala³³, que disponen en sus partes conducentes: *“... Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias...”* y *“Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”*.

La finalidad de este principio es que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le

³² Escobar Menaldo, Rolando. *Op Cit.* Pág. 11

³³ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 41 y 243.

impida ejercer la actividad que le da ingreso económico. García Vizcaíno³⁴ reflexiona que *“en materia tributaria se debería considerar confiscatorio el conjunto de gravámenes que absorba una parte sustancial de la renta del obligado al pago, excluyendo los impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros y los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas”*.

Por su parte, el doctor Escobar Menaldo³⁵ argumenta *“El principio de la prohibición de confiscatoriedad es una garantía del contribuyente para soportar el peso tributario sin el sacrificio de su patrimonio. Se trata de una garantía contra una posible y radical aplicación de la progresividad, por parte del Estado, que puede resultar en la apropiación de sus bienes. Dicho de otro modo, consiste en el reconocimiento del derecho a la propiedad privada, garantizado también por la Constitución Política de la República”*.

El principio de no confiscatoriedad se relaciona con el principio de propiedad privada, toda vez que los tributos no pueden llegar al punto de afectar la propiedad o, mejor dicho, el patrimonio del contribuyente, porque entonces se estaría convirtiendo en confiscatorio. Según el Diccionario de la Lengua Española³⁶, confiscación significa *“Pena o sanción consistente en la apropiación por el Estado de la totalidad del patrimonio de un sujeto”*, por lo que el principio de no confiscatoriedad garantiza que el Estado no abuse de su poder soberano para arrebatar su patrimonio a los particulares.

1.2.1.5 Prohibición de Doble o Múltiple Tributación

Este principio se encuentra en el segundo párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala³⁷, que dispone: *“... Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al*

³⁴ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Parte General, Tomo I*. Argentina, Ediciones Depalma, 1999. Pág. 283

³⁵ Escobar Menaldo, Rolando. *Op Cit*. Pág. 12

³⁶ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. España, 2014. Vigésima tercera edición. <http://www.rae.es/rae.html> consulta: 9 de febrero de 2018.

³⁷ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 243.

mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”.

En ese sentido, es importante resaltar que para que exista doble o múltiple tributación es requisito *sine qua non* que se cumplan 4 condiciones: 1. Que se trate del mismo sujeto pasivo; 2. Que se trate del mismo sujeto activo; 3. Que se trate del mismo hecho generador; y 4. Que se trate del mismo período impositivo. Si falta alguna de esas condiciones entonces no puede considerarse que existe doble tributación.

El doctor Escobar Menaldo³⁸ manifiesta que *“Diversos autores que tratan la materia, cuando definen la doble tributación, consideran que no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean gravados dos veces para que se pueda hablar de duplicación del tributo, sino que se necesita que se grave dos veces por el mismo título. Para el análisis de esta figura, cabe distinguir algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica como lo son:*

- *Unidad o diversidad de sujetos activos.*
- *Unidad de causa o hecho imponible.*
- *Unidad o diversidad de sujetos pasivos.*
- *El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo”.*

1.2.2 Desarrollo del Proceso Contencioso Administrativo Tributario

Como se mencionó anteriormente, el proceso contencioso administrativo tributario se encuentra regulado por el Código Tributario, la Ley de lo Contencioso Administrativo, el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del

³⁸ Escobar Menaldo, Rolando. *Op Cit.* Págs. 12 y 13

Organismo Judicial, por lo que a continuación se hará una exposición concisa del desarrollo de dicho proceso, tomando de cada cuerpo legal las normas aplicables:

La demanda se presenta cumpliendo con los requisitos mínimos establecidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo³⁹, en el Centro de Servicios Auxiliares de la Administración de Justicia, que asigna la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conozca. Si el memorial de demanda presenta errores o deficiencias subsanables, se fija un plazo para que el demandante lo enmiende. Si los errores son insubsanables o el actor no enmienda su error, el tribunal la rechazará de plano⁴⁰.

Si el actor enmienda su error en el plazo establecido, el tribunal solicita los antecedentes al órgano administrativo dentro de los cinco días de la presentación de la demanda o su enmienda y el órgano administrativo debe enviar el expediente al tribunal dentro de los diez días de solicitado. Si no lo envía, se da trámite a la demanda y entra a conocer lo argumentado por el actor y el tribunal ordena lo conducente contra el funcionario por desobediencia⁴¹.

Con los antecedentes o sin ellos, el tribunal examina si la demanda está ajustada o no a derecho y resuelve dentro de los tres días de tener los antecedentes o la negativa de enviarlos. Si la demanda se ajusta a derecho la admite para su trámite y puede decretar medidas cautelares. Si la demanda no se ajusta a derecho, no le da trámite y decreta un auto que pone fin al proceso⁴².

Al darse trámite a la demanda, se emplaza al órgano administrativo, a la Procuraduría General de la Nación, a los terceros interesados y a la Contraloría

³⁹ Congreso de la República, Decreto número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, artículo 28.

⁴⁰ Congreso de la República, Decreto número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, artículo 31.

⁴¹ Congreso de la República, Decreto número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, artículo 32.

⁴² Congreso de la República, Decreto número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, artículo 33.

General de Cuentas, en su caso, por un plazo de quince días. En consecuencia, los pueden asumir las actitudes siguientes:

- a) Que se planteen excepciones previas dentro de los cinco días del emplazamiento en la vía incidental. Si ese fuera el caso, se confiere audiencia por tres días a las partes, se abre a prueba por diez días y se resuelve en tres días de planteado o vencido la prueba. Si se resuelve con lugar las excepciones, se termina el proceso, de lo contrario, continúa.
- b) Contestación de la demanda en sentido negativo con la posibilidad de plantear excepciones perentorias.
- c) No se contesta la demanda y se declara rebeldía del que no contestó.
- d) Allanamiento de todas las partes y se dicta sentencia.

Si el proceso continúa, se abre a prueba por treinta días, lo cual puede omitirse en el caso que sea un punto de derecho. Vencido el plazo de prueba antes o en los treinta días, se señala día y hora para la vista dentro de los quince días después de terminada la tramitación del proceso. En la vista se presentan los alegatos finales, los cuales consisten en los argumentos y en cómo se comprobaron los hechos afirmados mediante los medios de prueba diligenciados.

Posteriormente, se puede decretar un auto para mejor fallar por un plazo de diez días o se dicta sentencia dentro de los quince días después de la vista⁴³.

Al estar firme la sentencia, se notifica a todas las partes y estas tienen un plazo de cuarenta y ocho horas para solicitar la aclaración o ampliación de la sentencia o bien, no habiendo nada que aclarar o ampliar, tienen quince días para interponer el Recurso Extraordinario de Casación⁴⁴. Ahora bien, si no se presenta este recurso y la sentencia queda firme, se devuelve el expediente al

⁴³ Congreso de la República, Decreto número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, artículo 44.

⁴⁴ Congreso de la República, Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, artículo 626.

órgano administrativo con certificación de lo resuelto y se señala plazo para el cumplimiento de la sentencia.

En relación a la ejecución de la sentencia, si la sentencia es favorable al contribuyente, puede acudir a la vía de apremio en los tribunales del ramo civil dependiendo del caso, si es desfavorable para el contribuyente, la Administración Tributaria presenta demanda en la vía económico coactiva⁴⁵.

1.2.2.1 Recursos

La Ley de lo Contencioso Administrativo, en su artículo 27, establece *“Salvo el recurso de apelación, en este proceso son admisibles los recursos que contemplen las normas que regulan el proceso civil, incluso el de casación, contra las sentencias y autos definitivos que pongan fin al proceso, los cuales se substanciarán conforme tales normas”*.

Como puede observarse, la Ley de lo Contencioso Administrativo determina que son admisibles los recursos del proceso civil, lo cual implica que las resoluciones judiciales emitidas en este caso por una Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo pueden impugnarse mediante los recursos contemplados en el Libro Sexto del Código Procesal Civil y Mercantil, excepto la apelación.

En este sentido, el artículo 169 del Código Tributario señala expresamente que contra las resoluciones que pongan fin al proceso contencioso administrativo tributario, cabe el recurso de casación, el cual se interpondrá, administrará y sustanciará de conformidad con el Código Procesal Civil y Mercantil. Es decir, que la casación procede por motivos de fondo y de

⁴⁵ Congreso de la República, Decreto número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, artículo 48.

forma y debe interponerse en un plazo de quince días, contados desde la última notificación de la resolución respectiva.

Para apreciar de una mejor manera el proceso contencioso administrativo tributario, se presenta un esquema en el Anexo número 1.

1.2.3 Sentencia del proceso contencioso administrativo tributario

De acuerdo a Mario Aguirre Godoy⁴⁶, *“La sentencia es el acto procesal por excelencia de los que están atribuidos al órgano jurisdiccional. Mediante ella termina normalmente el proceso y cumple el Estado la delicada tarea de actuar el Derecho objetivo. En la importante clasificación de los actos procesales, atendiendo precisamente a su función, o sea la que los divide en actos de iniciación, actos de desarrollo y actos de terminación (de decisión y de extinción)”, la sentencia corresponde a los actos de decisión”*.

En ese sentido, el Código Tributario en su artículo 165 “A” prescribe que la sentencia que ponga fin al recurso (sic) contencioso administrativo determinará si la resolución recurrida se apegó a las normas jurídicas aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa. Seguidamente procederá a declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida y a imponer el pago de costas a la parte vencida en el proceso, con excepción de aquellos casos en que el Tribunal encuentre razones suficientes para eximir las parcial o totalmente⁴⁷.

De lo anterior, se desprende que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo debe pronunciarse sobre la legalidad de la resolución que emite la Superintendencia de Administración Tributaria, confirmándola, modificándola,

⁴⁶ Aguirre Godoy, Mario. *Op. cit.* Pág. 761.

⁴⁷ Congreso de la República, Decreto número 6-91, Código Tributario, artículo 165 “A”.

revocándola o anulándola; pero también debe imponer sanciones como lo son las costas procesales y los intereses punitivos. Ahora bien, en la sentencia que resulte desfavorable para el demandante, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo puede confirmar la resolución recurrida y, en consecuencia, queda íntegra la obligación tributaria determinada administrativamente.

En la resolución recurrida por medio del proceso contencioso administrativo tributario, se ordena el pago del impuesto omitido, si fuere el caso, así como el 100% de multa más los intereses resarcitorios correspondientes; por lo que, al declararse sin lugar la demanda, esta resolución se confirma en su totalidad o parcialmente; pero, además, la sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo puede condenar al pago de costas y de intereses punitivos.

Respecto de las costas, Sergio Pineda⁴⁸ las define como *“los gastos objetivamente necesarios ocasionados o incurridos por las partes por llevar a cabo la defensa de su derecho en un juicio y que el litigante vencido debe satisfacer a la parte que los tribunales le han dado la razón”*. Por su parte, Aguirre Godoy⁴⁹ las describe como *“aquellos gastos necesarios que las partes llevan a cabo en un proceso para que este llegue a su terminación normal”*.

El Código Procesal Civil y Mercantil⁵⁰ prescribe que cada parte será responsable directamente de los gastos que se ocasionen por los actos que lleve a cabo y por los que pida, debiendo anticiparlos cuando así lo establezca la ley. En caso de condenación en costas, la parte condenada debe indemnizar a la otra de todos los gastos necesarios que hubiere hecho.

⁴⁸ Pineda Castañeda, Sergio Amadeo. *Teoría General del Proceso*. Guatemala, Litografía MR, 2012. Pág.155

⁴⁹ Aguirre Godoy, Mario. Op. Cit. Pág. 830

⁵⁰ Congreso de la República, Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, artículo 572.

Y los intereses, que en general son una suma de dinero que representa el precio del uso de un capital⁵¹. Sin embargo, hay varias clases de intereses, atendiendo a su finalidad, hecho que es objeto de estudio en la presente tesis, para determinar si los intereses resarcitorios y los intereses punitivos constituyen una doble sanción para el demandante vencido en el proceso contencioso administrativo tributario.

⁵¹ Enciclopedia Jurídica. Unión Postal Universal (U.P.U.). <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/recargo-tributario/recargo-tributario.htm> Fecha de consulta: 23 de marzo de 2018.

CAPÍTULO 2

INTERESES

2.1 Concepto de interés:

La palabra interés puede concebirse desde distintos puntos de vista. El Diccionario de la Lengua Española⁵² define interés como “*Provecho, utilidad, ganancia*”. Por su parte, el Diccionario de Economía y Finanzas⁵³ lo describe como “*Cantidad que se paga como remuneración por la disponibilidad de una suma de dinero tomada en concepto de crédito. Se justifica como retribución por el factor capital, o por la abstinencia de consumo que significa para el prestamista*”.

La expresión interés se relaciona con las finanzas, entendiéndose como la ganancia o utilidad resultante de un crédito otorgado, que tiene como objetivo primordial que el deudor pague al acreedor una remuneración por poner a su disposición cierta cantidad de dinero en un momento determinado, convirtiéndose en un provecho para el acreedor por haber entregado esa cantidad y no poder disponer de ella hasta que le sea restituida.

Asimismo, el Diccionario Económico y Financiero⁵⁴ considera que el interés es el “*Precio de servicio proporcionado por el prestamista al prestatario y pagado por este último para conseguir la utilización de cierta suma de dinero durante un periodo determinado*”. Por lo que se desprende que el interés es el precio que se paga por la oportunidad de disponer de una cantidad de dinero en cierto momento, constituyéndose en el beneficio que recibe el prestatario por dar esa cantidad de dinero al prestamista.

⁵² Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. España, 2014. Vigésima tercera edición. <http://www.rae.es/rae.html> consulta: 19 de febrero de 2018.

⁵³ Diccionario de Economía y Finanzas. España, Alianza Editorial, 1996. Pág. 345

⁵⁴ Diccionario Económico y Financiero. 3ª edición. España, Asociación para el Progreso de la Dirección, 1981. Pág. 423

Desde la perspectiva jurídica, el interés puede entenderse como *“Ventaja de orden pecuniario o moral que importa para una persona el ejercicio de un derecho o acción”*⁵⁵. El interés es una ventaja para el acreedor, que se ve reflejada en el transcurso del tiempo, en virtud de la cantidad de dinero que entregó al deudor y las condiciones pactadas, pero también puede percibirse como la importancia que representa un derecho, un acontecimiento o una acción para una persona.

El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales⁵⁶, define interés como *“Conveniencia o necesidad de carácter colectivo en el orden moral o material”*, lo cual significa que el interés también puede ser conceptualizado como un fin colectivo, en cuanto a la importancia de lograr un propósito como sociedad o buscar un fin como grupo social.

En el ámbito financiero, el interés es el valor de disponer de dinero en un determinado plazo de tiempo, mientras que, en el ámbito jurídico, el interés está relacionado con numerosas figuras jurídicas. Puig Peña⁵⁷ asevera que el interés en su sentido más general es *“aquella cantidad de cosas fungibles, que pueden exigirse como rendimiento de una obligación de capital, en proporción al importe o al valor del capital y al tiempo por el cual se está privando de la utilización del mismo”*.

El término interés aparece constantemente en códigos y leyes, especialmente en materia civil, ya que se encuentra vinculado a una diversidad de temas como familia, bienes, obligaciones, entre otros. El Código Civil guatemalteco contempla esta figura en numerosos artículos, desde el Libro Primero hasta el Libro Quinto, por lo que se evidencia que el vocablo interés tiene diferentes acepciones incluso en el campo del derecho.

⁵⁵ Diccionario Jurídico Consultor Magno. Colombia, D'vinni, S.A., 2010. Pág. 329

⁵⁶ Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Argentina, Editorial Heliasta S.R.L. 1987. Pág.392

⁵⁷ Puig Peña, Federico. *Compendio de Derecho Civil Español, Tomo III Obligaciones y Contratos*. España, Ediciones Pirámide, S.A. 1976. Pág. 45

2.2 Clasificación de los intereses:

Al igual que los múltiples significados de la palabra interés, también existen varias clases de intereses, tanto en el área de finanzas como de derecho. En el aspecto financiero, los intereses pueden clasificarse en simples y compuestos. El interés simple se estipula en el acuerdo de préstamo y es la relación entre el importe del interés adeudado por un año y el importe del capital prestado, expresados en unidades monetarias corrientes. El interés compuesto lleva implícita la aplicación del tipo de interés tanto al importe del interés del capital inicial como a la suma capitalizada de los intereses ya percibidos⁵⁸.

El Diccionario de Economía y Finanzas⁵⁹ hace una amplia clasificación de los intereses:

- a. **Interés Abierto:** Es el total de contratos abiertos existentes en un mercado. Da idea de la liquidez de un mercado de opciones o futuros.*
- b. **Interés Compuesto:** Es el rendimiento de un capital tomado a préstamo, cuando al principal inicial van acumulándose los intereses generados sucesivamente, en un proceso de retroalimentación que ensancha, momento a momento, la base del capital.*
- c. **Interés Legal:** Es el que sirve para determinar con fijeza las cargas adicionales que se devengan por demora en el pago de los impuestos. El interés legal puede servir también de referencia para la fijación de tipos en casos concretos.*
- d. **Interés Simple:** Es el rendimiento de un capital tomado a préstamo, sin que en el momento de percibirla pueda agregarse*

⁵⁸ Diccionario Económico y Financiero. *Op. Cit.* Pág. 346

⁵⁹ Diccionario de Economía y Finanzas. *Op. Cit.* Pág. 424

esa remuneración al principal para engrosar la base a la que después aplicar el tipo de rédito.

- e. Interés de Demora:** *Es el que se produce, y el deudor tiene que pagar como consecuencia de la demora en el pago de una deuda. Como penalización, el tipo de interés a aplicar es superior al normal, adquiriendo frecuentemente caracteres usurarios.*
- f. Interés Intercalarario:** *Es el que se calcula como retribución del capital invertido en una entidad por el tiempo en que todavía no ha entrado en rendimiento.*
- g. Interés Minoritario:** *En los balances consolidados, representan la parte que algunos terceros tienen en el capital de subsidiarias consolidadas. Desde el punto de vista del análisis del riesgo crediticio, no se deben considerar como pasivo.*

Por otro lado, el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales⁶⁰, hace la siguiente clasificación: *“el interés se llama compensatorio cuando está destinado a indemnizar el daño o perjuicio producido total o parcialmente con el incumplimiento de una obligación; compuesto, cuando se calcula sobre un capital y sus intereses acumulados; convencional cuando ha sido pactado en un contrato; legal, cuando su cuantía está determinada por la ley; judicial, cuando corre desde la interposición de la demanda o desde una intimación previa; moratorio, cuando se destina a reparar el perjuicio resultante de la mora en el cumplimiento de una obligación; usurario, si excede con mucho de la tasa máxima legalmente establecida”.*

Puede encontrarse una diversidad de intereses, dependiendo de su origen así es su denominación. Puig Peña⁶¹ reconoce los intereses a favor del acreedor, los cuales dan lugar a los intereses propiamente dichos, o a favor del deudor, los cuales dan cabida al *interusurium* o descuento. De conformidad con

⁶⁰ Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Argentina, Editorial Heliasta S.R.L. 1987. Pág. 392

⁶¹ Puig Peña, Federico. *Op. Cit.* Pág. 45

este autor, los intereses a favor del acreedor representan la retribución que el acreedor tiene derecho de exigir por privársele de una suma de dinero que se le adeuda, una vez esta se ajuste a la cantidad adeudada y a la duración de la deuda, surgiendo a partir de un negocio jurídico o de la ley.

El Diccionario Jurídico Consultor Magno⁶² también reconoce varias clases de intereses. Clasifica en interés compensatorio como *“el precio por el uso del dinero ajeno”*; el compuesto como *“compensación que se calcula sobre un capital acrecentado con los intereses acumulados”*; el judicial como *“compensación que se adeuda a partir de la interposición de la demanda o desde su notificación”*; el moratorio como *“indemnización consiguiente al estado de mora del deudor”*. Además, incluye el interés legal, que se define como *“indemnización compensatoria impuesta por razones de equidad, en función del uso de dineros ajenos”*, así como el interés usurario, que describe como el *“precio de una deuda cuyo valor sobrepasa la tasa máxima fijada por la ley”*.

Es prudente mencionar que hay tipos de intereses que tienden a confundirse, tal es el caso del interés compensatorio, resarcitorio y moratorio. Respecto al interés compensatorio y resarcitorio, es pertinente revisar el Diccionario de la Lengua Española⁶³, que define compensar como *“Dar algo o hacer un beneficio en resarcimiento del daño, perjuicio o disgusto que se ha causado”* y resarcir como *“Indemnizar, reparar, compensar un daño, perjuicio o agravio”*, por lo que puede deducirse que compensar es sinónimo de resarcir y, en consecuencia, cuando se refiere a interés compensatorio y resarcitorio, se trata de lo mismo.

El interés compensatorio o resarcitorio tiene por finalidad indemnizar al acreedor por el tiempo de espera adicional al plazo establecido para el

⁶² Diccionario Jurídico Consultor Magno. *Op. Cit.* Pág. 330

⁶³ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. España, 2014. Vigésima tercera edición. <http://www.rae.es/rae.html> consulta: 19 de febrero de 2018.

cumplimiento de la obligación⁶⁴. Es por esta razón que como su nombre lo dice, busca compensar o resarcir el daño o perjuicio ocasionado por el incumplimiento de la obligación en el tiempo convenido, ya que el solo incumplimiento puede traer consecuencias colaterales que afecten al acreedor.

Ahora bien, el interés moratorio se deriva de la mora, la cual es definida por el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales⁶⁵, como la *“tardanza en el cumplimiento de una obligación”* y por Rubén Contreras⁶⁶ como *“situación jurídica del deudor o del acreedor, que no cumplió la prestación o el deber a su cargo, y que fue legalmente interpelada por su contra parte”*. En ese orden, puede colegirse que los intereses moratorios son aquellos que surgen cuando el deudor o el acreedor no cumplen con su obligación en el tiempo convenido.

Por lo tanto, la naturaleza jurídica de los intereses compensatorios o resarcitorios es distinta a la de los intereses moratorios. Los primeros tienen por objeto reparar el daño y/o perjuicio que se pudiera haber causado en virtud del incumplimiento de una obligación, mientras que el interés moratorio es un castigo que se impone al deudor que no cumplió con el pago de una obligación en tiempo.

2.3 Intereses regulados en el Código Tributario

En ese sentido, el Código Tributario⁶⁷ regula varias clases de intereses, dentro de los que se encuentran los intereses resarcitorios a favor del fisco, los cuales se generan cuando el contribuyente o responsable no paga el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos.

⁶⁴ Econling.com.ar. *Richard Leonardo Amaro Gómez*. Los Intereses Fiscales. Argentina. <http://www.econlink.com.ar/intereses-fiscales> fecha de consulta: 5 de febrero de 2018.

⁶⁵ Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Argentina, Editorial Heliasta S.R.L. 1987. Pág. 392

⁶⁶ Contreras Ortiz, Rubén Alberto. *Obligaciones y Negocios Jurídicos Civiles (Parte General)*. Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004. Pág. 127

⁶⁷ Congreso de la República, Decreto 6-91, Código Tributario, artículos 58, 60 y 61.

También considera los intereses punitivos, los cuales se derivan de la interposición del recurso contencioso administrativo tributario. Asimismo, reconoce los intereses a favor del contribuyente, que se generan cuando este realiza pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, multas e intereses, los cuales devenga hasta que se efectúa el pago sobre el total o el saldo que resulte a su favor, según el saldo de la cuenta corriente tributaria integral establecida en el mismo Código.

2.3.1 Intereses a favor del contribuyente o responsable

De conformidad con el artículo 61 del Código Tributario “El contribuyente o el responsable que hubiere efectuado pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, multas e intereses, devengará intereses hasta que se efectúe el pago sobre el total o el saldo que resulte a su favor, según el saldo de la cuenta corriente tributaria integral establecida en el artículo 99 de este Código. Los intereses se computarán a partir de la fecha en que el contribuyente o responsable presentó la solicitud.

En los casos de una devolución o pago indebido o en exceso, realizado por la Administración Tributaria, el interés se computará desde la fecha de pago hasta que se efectúe el reintegro, compensación o acreditamiento, aplicando la tasa de interés anual conforme el artículo 58 de este Código”.

Los intereses a favor del contribuyente o responsable regulados en el Código Tributario pueden clasificarse dentro de los intereses moratorios, toda vez que se derivan de la tardanza en que puede incurrir la Administración Tributaria al efectuar el pago a los contribuyentes, en virtud de pagos indebidos o en exceso realizados por estos y es por esa razón que se computan desde la fecha en que se realizó el pago hasta el reintegro de este.

2.3.2 Intereses resarcitorios

El artículo 58 del Código Tributario preceptúa: *“El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior”.*

Según Paulina Albrecht⁶⁸, *“Resulta justificado que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuyas existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública; con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas... El fin de los intereses resarcitorios previstos en el art. 42 de la ley 11.683 es permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, por lo que se justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal.”*

El artículo 59 del Código Tributario establece: *“Los intereses resarcitorios a favor del fisco, se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo”.*

Como se indicó anteriormente, los intereses resarcitorios tienen la finalidad de indemnizar, en este caso buscan reparar al fisco por el daño y

⁶⁸ Albrecht, Paulina G. *El Derecho Penal Tributario según la Jurisprudencia*. 1ª Edición. Argentina, Editorial Ad-Hoc S.R.L., 1995. Pág. 131.

perjuicio ocasionado por el incumplimiento del contribuyente, toda vez que no obstante tener previsto que todos y cada uno de los contribuyentes cumplirá con sus obligaciones tributarias, no lo hizo y perjudicó a la Administración Tributaria al no poder disponer del tributo.

Los intereses resarcitorios son impuestos por la Administración Tributaria, quien tiene la facultad de sancionar, emanada del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el cual se establece la función del Organismo Ejecutivo de hacer cumplir las leyes, siendo una de ellas el Código Tributario y, por ende, las sanciones reguladas en él.

2.3.3 Intereses punitivos

2.3.3.1 Concepto

De conformidad con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española⁶⁹, la palabra punitivo significa “*Perteneciente o relativo al castigo*”, por lo que de estas definiciones puede colegirse que un interés punitivo es una ganancia motivada por un castigo. La legislación guatemalteca no brinda un concepto de los intereses punitivos, ya que el Código Tributario⁷⁰ únicamente se limita a definirlos como aquéllos que se derivan de la interposición del proceso contencioso administrativo tributario, por lo que es necesario acudir a la doctrina para entender en qué consisten.

⁶⁹ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. España, 2014. Vigésima tercera edición. <http://www.rae.es/rae.html> consulta: 12 de mayo de 2018.

⁷⁰ Congreso de la República, Decreto 6-91, Código Tributario, artículo 60.

En otras legislaciones, los intereses punitivos se aplican cuando es necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivo el cobro de crédito y multas, y se calculan desde la interposición de la demanda⁷¹.

Por naturaleza, los intereses punitivos llevan implícito un elemento penal, pues se configuran como una pena para los contribuyentes que utilizan el proceso contencioso administrativo de mala fe para retardar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Empero, la pena nada repara, no está concebida para restablecer el goce perdido, mira para adelante, trata de evitar nuevos ataques de la misma naturaleza; para prevenir intensifica el bien jurídico⁷². En otras palabras, la pena no repara sino previene, por lo que los intereses punitivos también tienen la finalidad de prevenir que el proceso contencioso administrativo tributario sea utilizado maliciosamente.

La doctrina considera que los intereses punitivos son una sanción impuesta a través de la imposición de intereses agravados destinados a que el deudor cumpla con la obligación a su cargo. Además del interés en sí mismo, se encuentra compuesto por un elemento adicional, un aspecto económico que proyecta a la tasa como pena. Establecen el efecto de la mora en una obligación dineraria y también actúan como pena civil.

2.3.3.2 Naturaleza

García Belsunce⁷³ señala que *“el origen de los intereses punitivos no es la mora, toda vez que se trata de una sanción procesal que castiga la conducta procesal maliciosa por dilatar el proceso u obligar a recurrir a un proceso judicial*

⁷¹ Econlink.com.ar. *Richard Leonardo Amaro Gómez*. Los Intereses Fiscales. Argentina. <http://www.econlink.com.ar/intereses-fiscales> fecha de consulta: 18 de abril de 2018.

⁷² Creus, Carlos. *Derecho Penal, Parte General*. 3ra Edición. Argentina, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1994. Pág. 3.

⁷³ García Belsunce, Horacio A. *Op.Cit.* Pág. 182

con intencionalidad de causar daño con los obstáculos que le pone el cobro de la deuda”, por lo que puede deducirse que conforme este autor, los intereses punitivos son una sanción procesal que se impone a quien recurre a un proceso judicial con el objeto de retrasar su cumplimiento o causar un daño a la administración obstaculizando su cobro.

Es indiscutible que establecer la naturaleza de los intereses punitivos no es sencillo; para ello es necesario conocer el significado de pena y sanción, y así poder determinar con claridad si los intereses punitivos son una pena, una sanción o ninguna de las dos. De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española⁷⁴, pena se define como el *“Castigo impuesto conforme a la ley por los jueces o tribunales a los responsables de un delito o falta”* y sanción como la *“Pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores”*. Según estas definiciones, puede considerarse que la sanción es el género y la pena es la especie.

Aunado a lo anterior, Eugenio Cuello Calón⁷⁵ expone que *“la pena puede ser impuesta únicamente por los órganos competentes jurisdiccionales del Estado, por lo que no son penas las sanciones disciplinarias aplicadas por organismos no judiciales”*; en concordancia con ello, la Administración Tributaria no tiene facultades para imponer una pena sino únicamente para sancionar, pues el único que puede hacerlo es el Organismo Judicial.

Por su parte, Eduardo García Maynez⁷⁶ señala que *“la sanción puede ser definida como consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”* y Couture⁷⁷ coincide con García Maynez, indicando

⁷⁴ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. España, 2014. Vigésima tercera edición. <http://www.rae.es/rae.html> consulta: 18 de mayo de 2018.

⁷⁵ Cuello Calón, Eugenio. *Derecho Penal, parte general*. Tomo I, Volumen 2. España. Bosch, Casa Editorial, S.A. 1981. 18ª edición. Págs. 714 y 715

⁷⁶ García Maynez, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. México. Editorial Porrúa, S.A. 1970. 17ª edición. Pág. 295

⁷⁷ Couture, Eduardo. *Vocabulario Jurídico con especial referencia al derecho procesal positivo vigente uruguayo*. Argentina. Ediciones Depalma. 1993. Pág. 532

que la sanción es la “consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”.

De estas consideraciones, se colige que la pena es un castigo impuesto única y exclusivamente por un órgano jurisdiccional, mientras que la sanción puede ser impuesta por un órgano administrativo. La sanción se aplica con el propósito de disuadir e intimidar al sujeto definido por la hipótesis para que cumpla con lo definido por la ley, como en el caso de los intereses resarcitorios; mientras que los intereses punitivos buscan disuadir el incumplimiento por parte del contribuyente e imponerle una sanción onerosa que cubra mucho más que los daños y perjuicios⁷⁸, por lo que los intereses punitivos son una pena que puede imponer únicamente la sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que haya conocido el asunto.

2.3.3.3 Cálculo de los intereses punitivos

De conformidad con lo establecido en el Código Tributario, el cálculo de los intereses punitivos se hará conforme lo determine la Junta Monetaria, según el artículo 58 de ese cuerpo normativo. Ahora bien, el artículo 58 del Código Tributario determina que se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.

Para el primer semestre de 2018, la Junta Monetaria aprobó la resolución JM-1-2018, que resuelve comunicar al Ministerio de Finanzas Públicas que la tasa de interés, promedio ponderado, para operaciones activas correspondiente

⁷⁸ Econlink.com.ar. *Richard Leonardo Amaro Gómez*. Los Intereses Fiscales. Argentina. <http://www.econlink.com.ar/intereses-fiscales> fecha de consulta: 5 de febrero de 2018.

al segundo semestre de 2017 fue de 13.04%, la cual regirá para el primer semestre de 2018, conforme lo dispuesto en el artículo 58 del Código Tributario, tal como se muestra a continuación.

**TASA DE INTERÉS PARA EFECTOS TRIBUTARIOS
DETERMINADA POR LA JUNTA MONETARIA CONFORME
LO ESTABLECE EL ARTÍCULO 58 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
2018**

RESOLUCIÓN No.	FECHA	PERÍODO DE VIGENCIA	TASA DE INTERÉS %
JM-1-2018	16/01/2018	Primer semestre de 2018	13.04

Para constatar esta información, se presenta adjunta la resolución de mérito en el Anexo número 2.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS INTERESES PUNITIVOS

3.1 Fundamento constitucional

Los intereses punitivos se encuentran sustentados en el artículo 221 de la Constitución Política de la República, que establece “**Artículo 221.- Tribunal de lo Contencioso-Administrativo.** *Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.*

Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso”.

Como puede observarse, esta disposición constitucional no aclara en qué situaciones se pagan los intereses, pero brinda las características de los intereses punitivos, tales como que se pagan a la tasa corriente sobre los impuestos que se hayan discutido o impugnado y cuyo pago se demoró al fisco derivado del proceso contencioso administrativo tributario. Es decir, que el constituyente consideró necesario plasmar en la Carta Magna el pago de intereses para aquellos casos en que se haya interpuesto el proceso contencioso administrativo tributario con el único propósito de retrasar el pago al fisco.

Lo anterior obedece a que en la Constitución Política de República de Guatemala promulgada en 1985 se suprimió el principio *solve et repete* que significa “pague y después reclame”, que consistía en que para poder reclamar u oponerse a una resolución administrativa en la cual se determinaba una cantidad de dinero a pagar, debía cancelarse primero dicha cantidad para tener el derecho de impugnar la resolución respectiva. En otras palabras, el *solve et repete* era un instituto que condicionaba el accionar del afectado por una resolución administrativa, a un pago previo.

Dicha situación fue contemplada en virtud que el hecho de no pagar impuestos repercute en la sociedad y no solamente en otro particular; por ello, la doctrina se encarga de aclarar el propósito de los intereses punitivos, pues como se ha señalado reiteradamente, la ley no los define pero su finalidad es castigar a aquellos que utilizan el proceso contencioso administrativo tributario única y exclusivamente para retardar el pago de los impuestos correspondientes.

La justificación de los intereses punitivos radica en que el incumplimiento de las obligaciones tributarias se ve reflejado posteriormente en la falta de recursos para que el Estado cumpla con sus fines y, es por ello, que los constituyentes estimaron pertinente aplicar un castigo a todo aquel que maliciosamente utilice el proceso contencioso administrativo tributario para no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Dicha justificación se relaciona con la mala fe para litigar en la vía contenciosa administrativa; por ello, es imprescindible garantizar el principio de buena fe procesal, el cual es examinado por los doctores Nicolás Pájaro y Jorge Santos⁷⁹ que consideran *“Dentro del proceso contencioso administrativo, como en todo proceso judicial, operan los principios de lealtad y buena fe procesales,*

⁷⁹ Buena Fe y Lealtad Pre-Procesales – Instituto Colombiano de Derecho Procesal. Pájaro Moreno, Nicolás y Jorge Santos Rodríguez. Colombia, 2003. <http://publicacionesicdp.com/index.php/Revistas-icdp/article/view/141/pdf> Fecha de consulta: 15 de abril de 2018.

sin olvidar que el proceso contencioso posee algunas características que lo hacen especial, en particular por la existencia de un debate previo, es decir, la vía gubernativa, que se lleva a cabo ante la administración con la finalidad de impugnar sus propios actos. En este sentido, cabe preguntarse si la conducta de quien, en el momento de acudir ante la jurisdicción, presenta argumentos, hechos, causales de nulidad u otras circunstancias que no fueron alegadas en vía administrativa es una actuación leal y de buena fe”.

Acorde con lo anterior, los intereses punitivos son consecuencia de la ausencia de los principios de lealtad y buena fe procesales, que suponen *“introducir un contenido ético y moral al ordenamiento jurídico y, en concreto, a la actuación de los diversos sujetos al interior del proceso. De esta forma, este principio supone “un conjunto de reglas de conducta, presidido por el imperativo ético a las cuales deben ajustar la suya todos los sujetos del proceso (partes, apoderados, jueces, testigos, peritos, personas que auxilian al juez o que suministran la prueba)”⁸⁰.*

Hay casos en los que el contribuyente abusa de los recursos o utiliza todas las medidas dilatorias posibles para entorpecer el desarrollo del proceso contencioso administrativo tributario, en el que se evidencia que litiga de mala fe, pues lo único que busca es retardar las resultados del proceso para evitar a como dé lugar el pago de sus obligaciones tributarias sin tener pruebas. Esta actitud afecta no solamente a la Administración Tributaria sino al Organismo Judicial que se recarga de trabajo.

⁸⁰El Principio de la Buena Fe Procesal, el Abuso del Proceso y el Fraude Procesal. Giovanni Priori Posada. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/17419/17699> Fecha de consulta: 15 de mayo de 2018.

Asimismo, la propia Constitución Política de la República señala que el interés general prevalece sobre el particular y precisamente por ese principio, los constituyentes consideraron pertinente establecer un castigo para todo aquel que interponga el proceso contencioso administrativo tributario con el afán de obstaculizar la recaudación de los impuestos, ya que al no contar el Estado con estos ingresos, no puede llevar a cabo sus fines. En otras palabras, el incumplimiento de las obligaciones tributarias tiene repercusiones graves para todos los guatemaltecos.

3.2 Derecho de defensa

El derecho de defensa se encuentra plasmado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, según el cual *“La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”*.

El derecho de defensa no es más que observar el cumplimiento de la ley tanto en la fase administrativa como en la judicial, consecuentemente el debido proceso⁸¹. Esto implica que la Administración Tributaria no puede pasar por encima de la ley, sino debe darle cumplimiento a cada una de las etapas de un procedimiento en el cual se debe escuchar al contribuyente y permitirle la presentación de pruebas para debatir los asuntos que le afecten.

Para García Belsunce⁸² *“El derecho de defensa y la garantía del debido proceso legal, como hemos señalado, no sólo exige que se otorgue al*

⁸¹ Escuela de Estudios Judiciales de Guatemala. *Revista Sapere Aude -Atrévete a pensar-*. Edición julio-diciembre 2012. Número 1, Guatemala, Magna Terra editores, S.A., 2012. Págs. 14 y 15

⁸² García Belsunce, *Op.Cit.* Pág. 324

administrado el derecho de ser escuchado en forma previa a que se dicte una resolución que pueda afectar sus derechos subjetivos o intereses legítimos, sino además, que la posibilidad de ejercer dicho derecho de defensa sea real y efectiva, lo que no sucede si arbitrariamente se niega una prórroga legalmente prevista y solicitada con fundamentos razonables”.

El derecho de defensa se cumple cuando se le da audiencia al administrado para que se pronuncie sobre la resolución que afecta sus derechos, la cual debe ser legalmente notificada y se le debe otorgar un plazo prudente para que pueda apersonarse y manifestar su conformidad o inconformidad. Debe respetarse el debido proceso, que es una garantía que va de la mano con el derecho de defensa.

El proceso contencioso administrativo tributario es un medio de defensa para el contribuyente, puesto que puede acudir ante un órgano jurisdiccional a hacer valer sus derechos y pronunciarse sobre una resolución que le perjudica, con la garantía de no ser condenado sin ser citado, oído y vencido en juicio.

La Corte de Constitucionalidad⁸³ lo interpreta de la manera siguiente: *“Tal garantía consiste en la observancia por parte del tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial. Implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en la leyes respectivas. Se refiere concretamente a la*

⁸³ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 54, expediente 105-99, sentencia: 16-12-99. Pág. 49.

posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio. Si al aplicar la ley procesal al caso concreto se priva a la persona de su derecho de accionar ante jueces competentes y preestablecidos, de defenderse, de ofrecer y aportar prueba, de presentar alegatos, de usar medios de impugnación contra resoluciones judiciales, entonces se estará ante una violación de la garantía constitucional del debido proceso”.

Ahora bien, al analizar los intereses punitivos y su incidencia sobre el derecho de defensa, se desprende que no representan una amenaza para el contribuyente, pues no limitan el ejercicio de este derecho, ya que el contribuyente tiene la libertad de accionar ante el tribunal de lo Contencioso Administrativo. Además, como se ha analizado, únicamente proceden en aquellos casos en los que a juicio del tribunal, el contribuyente haya interpuesto el proceso contencioso administrativo tributario para dilatar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3.3 Libre acceso a tribunales y dependencias del Estado

Este derecho está regulado en el artículo 29 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que prescribe: *“Libre acceso a tribunales y dependencias del Estado. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley.*

Los extranjeros únicamente podrán acudir a la vía diplomática en caso de denegación de justicia.

No se califica como tal, el solo hecho de que el fallo sea contrario a sus intereses y en todo caso, deben haberse agotado los recursos legales que establecen las leyes guatemaltecas”.

Como puede notarse, la Constitución Política de la República de Guatemala establece que toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado. Esto significa que el contribuyente puede acceder tanto a los órganos administrativos, que en este caso sería la Superintendencia de Administración Tributaria, como a los órganos jurisdiccionales para hacer valer sus pretensiones.

Los intereses punitivos no limitan este derecho, pues el contribuyente puede acceder libremente a las oficinas de la Superintendencia de Administración Tributaria para hacer valer sus derechos y, agotada la vía administrativa, también tiene libre acceso a los tribunales de justicia para interponer el proceso contencioso administrativo tributario.

3.4 Derecho de Petición

Con relación al Derecho de Petición, la Ley de lo Contencioso Administrativo establece: *“Artículo 1. DERECHO DE PETICIÓN. Las peticiones que se dirijan a funcionarios o empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo. El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver para el efecto de lo ordenado en el párrafo precedente...”*.

Esta norma hace énfasis en el plazo para resolver, toda vez que la Administración Pública tiene la obligación de resolver todas las peticiones en treinta días contados a partir de la fecha en que concluyó el procedimiento administrativo. Lógicamente, la Ley de lo Contencioso Administrativo se refiere

exclusivamente a las peticiones que se hacen a los funcionarios y empleados de la Administración Pública, no a un órgano jurisdiccional.

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad dentro del expediente 1375-2009, en sentencia del 8 de julio de 2009 hizo el siguiente pronunciamiento: **“El derecho de petición, además de obligar al poder público a resolver en un tiempo establecido, las solicitudes presentadas por los administrados –elemento temporal-, está íntimamente ligado con el principio de congruencia que conmina a la autoridad administrativa a resolver respecto de la petición formulada. Ello se define como la concordancia entre el pedido formulado y la resolución emitida. El principio mencionado –de congruencia- exige identidad entre lo resuelto, en cualquier sentido, y la pretensión planteada por el administrado; es decir, el contenido de lo resuelto es delimitado de acuerdo al sentido y alcance de las peticiones formuladas. En tal virtud, la violación a la congruencia implica también violación al derecho de petición”**; también dentro del expediente 1333-2008 en sentencia del 17 de febrero de 2009, resolvió: **“El derecho de peticionar a las autoridades es un derecho fundamental, consagrado en el artículo 28 de la Constitución Política de la República, que permite a los habitantes de este país dirigirse a los poderes públicos, ya sea por un interés general o particular y, como consecuencia, del ejercicio del mismo, da origen a un deber que es de obligatorio cumplimiento para la administración pública, que es el de resolver lo pretendido. En consonancia con lo expresado precedentemente, esta Corte ha sostenido en reiteradas oportunidades que si la autoridad impugnada no emite resolución teniendo la obligación de resolver la petición que le fue dirigida, viola el derecho de petición del postulante...”**.

Al examinar la figura de los intereses punitivos en contraposición al derecho de petición, se puede concluir que no vulneran este derecho, pues la finalidad del mismo es garantizar que toda petición sea atendida y en el caso de

la Administración Tributaria, la ley la obliga a resolver en treinta días hábiles, y si el contribuyente no está de acuerdo con lo resuelto por ella, puede acudir a la vía judicial para que se analice la legalidad de lo actuado respecto de su petición.

CAPÍTULO FINAL

PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

1. Presentación

Para el desarrollo de la presente investigación se consultó la legislación guatemalteca, iniciando por la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario, que constituyen la base legal de los intereses punitivos, así como la Ley de lo Contencioso Administrativo, la Ley del Organismo Judicial y el Código Procesal Civil y Mercantil. También se consultó doctrina extranjera, la cual permitió conceptualizar los intereses punitivos, luego de conocer las distintas clases de intereses y su naturaleza jurídica. Asimismo, se hizo un análisis de los intereses regulados en el Código Tributario y de los principios constitucionales en materia tributaria, alcanzando de esa manera los objetivos trazados y obteniendo los siguientes resultados:

2. Análisis y discusión de resultados

EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

El proceso contencioso administrativo tributario es el proceso dispuesto por la ley para impugnar una resolución emitida por las entidades que recaudan tributos, en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria, después de haber agotado el procedimiento administrativo ante dicha entidad, es decir, luego de haber planteado los recursos previstos en el Código Tributario para oponerse a los actos administrativos emanados de la Administración Tributaria.

Es necesario tomar en cuenta que también es procedente la interposición del proceso contencioso administrativo tributario cuando se configura el silencio administrativo, el cual tiene lugar al transcurrir treinta días hábiles desde que las

actuaciones se encuentran en estado de resolver sin que se dicte la resolución respectiva, por lo que se tiene por agotada la vía administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición.

Mediante el proceso contencioso administrativo tributario se persigue examinar la juridicidad de los actos administrativos, función encargada al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que al revisar la actuación de la Administración Tributaria y analizar los argumentos y pruebas del demandante, resuelve la contienda declarando con lugar o sin lugar la demanda y, por ende, anulando, confirmando, modificando o revocando total o parcialmente la resolución del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.

Cuando el Tribunal de lo Contencioso Administrativo declara sin lugar la demanda, el demandante debe acatar lo resuelto en la resolución impugnada o bien optar por el planteamiento del Recurso Extraordinario de Casación para que sea la Corte Suprema de Justicia la que dilucide el asunto. En este caso, cuando la sentencia del proceso contencioso administrativo tributario es desfavorable para el contribuyente, este debe pagar los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, según sea el caso.

RESULTAS DE LA SENTENCIA DESFAVORABLE

Para comprender las consecuencias de una sentencia desfavorable para el contribuyente al finalizar un proceso contencioso administrativo tributario, proceso del que se derivan los intereses punitivos, motivo de la presente investigación, es necesario analizar las otras figuras que pueden asemejarse y que también tienen lugar cuando se declara sin lugar la demanda, como los intereses, los recargos y las costas.

Con relación a los intereses, el Código Tributario dispone dos tipos de interés que el contribuyente debe pagar cuando es vencido en juicio. En primer lugar, se encuentran los intereses resarcitorios, que son aquellos que tienen la finalidad de compensar al fisco por la no disponibilidad del tributo en el momento oportuno. Esto quiere decir que se originan desde la fecha del vencimiento de la obligación tributaria, hasta que se haga efectivo el pago, independientemente que se haya presentado o no demanda contenciosa administrativa.

En segundo lugar, se encuentran los intereses punitivos, que son aquellos que se derivan de la interposición del proceso contencioso administrativo tributario, por la demora en el pago a la Administración Tributaria, en virtud de tal proceso, por lo que su existencia está supeditada al planteamiento del proceso contencioso administrativo tributario, es decir, que no se generan en ningún otro proceso que no sea este.

Como puede observarse, los intereses resarcitorios se diferencian de los intereses punitivos en varios aspectos:

- Los intereses resarcitorios se generan desde el vencimiento de la obligación tributaria, mientras que los intereses punitivos se generan a raíz de una demanda contenciosa administrativa tributaria.
- Los intereses resarcitorios tienen el propósito de indemnizar al fisco por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, mientras que los intereses punitivos buscan castigar al contribuyente que utilizó el proceso contencioso administrativo tributario para retrasar el cumplimiento de su obligación tributaria.

- Los intereses resarcitorios se calculan desde la fecha en que se venció la obligación tributaria hasta el día en que se hace efectivo el pago, mientras que los intereses punitivos se calculan desde que se interpone la demanda hasta que finaliza el proceso contencioso administrativo tributario.

Respecto de los recargos, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española⁸⁴, define un recargo como una “*cantidad o tanto por ciento en que se incrementa la deuda, por lo general a causa del retraso en un pago*”. Por su parte, el Código Tributario⁸⁵ establece que los recargos se aplicarán desde el día inmediato siguiente a la fecha del vencimiento del plazo establecido para pagar el tributo, hasta el día anterior al que se efectúe el pago del mismo.

En ese orden, se entiende que un recargo es un incremento en el tributo dejado de pagar en tiempo, que se calcula desde el día en que se vence el plazo para pagarlo hasta el día anterior en que se hace efectivo el pago. El Código Tributario no define esta figura, sin embargo, equipara los recargos con los intereses resarcitorios, puesto que en el artículo 97 indica: “*La exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos*”.

Aunado a lo anterior, el Código Tributario contiene otra figura similar a los intereses y recargos, como lo es la mora. Según este cuerpo legal, la mora se suscita cuando el contribuyente paga la obligación tributaria después del plazo establecido por la ley para hacerlo, sin ser requerido por la Administración Tributaria. Esto quiere decir que la mora contiene un elemento de voluntariedad

⁸⁴ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. España, 2014. Vigésima tercera edición. <http://www.rae.es/rae.html> consulta: 19 de febrero de 2018.

⁸⁵ Congreso de la República, Decreto 6-91, Código Tributario, artículo 87.

por parte del sujeto pasivo, ya que, no obstante incumplió con su deber en el plazo legalmente establecido, acude voluntariamente a la Administración Tributaria y paga.

Por otro lado y en referencia a las costas, Mario Aguirre Godoy⁸⁶ manifiesta que *“en nuestro sistema, son costas aquellos gastos necesarios que las partes llevan a cabo en un proceso para que éste llegue a su terminación normal”*. Por lo anterior, es evidente que las costas se generan en todos los juicios, sin importar la materia que se trate, puesto que cualquier proceso conlleva gastos de ambas partes que no pueden ser sufragados por el Estado.

El artículo 573 del Código Procesal Civil y Mercantil señala que *“El juez en la sentencia que termina el proceso que ante él se tramita, debe condenar a la parte vencida al reembolso de las costas a favor de la otra parte”*. Sin embargo, el tribunal tiene la facultad de acordar la exención de costas en determinadas circunstancias, como por ejemplo cuando se demuestra que se ha litigado de buena fe o bien la propia ley puede disponer dicha exención.

Como puede observarse, cada una de las consecuencias de la sentencia del proceso contencioso administrativo tributario tiene su razón de ser, tanto los intereses resarcitorios, los intereses punitivos, los recargos y las costas, sumado a los tributos y las respectivas multas que debe ser pagadas por el contribuyente vencido en juicio, dependiendo del caso concreto.

En virtud de lo anterior, dentro del presente trabajo de investigación se pudo determinar que los intereses punitivos constituyen un castigo por el hecho de obligar a la Administración Tributaria a debatir en la vía judicial un tributo dejado de pagar. En otras palabras, los intereses punitivos pretenden evitar que el contribuyente dilate el cumplimiento de su obligación tributaria mediante el

⁸⁶ Aguirre Godoy, Mario. *Derecho Procesal Civil, Tomo I*. Guatemala. Talleres de Centro Editorial Vile. 2007. Pág. 830

planteamiento del proceso contencioso administrativo tributario, lo que significa que no constituyen una doble sanción.

TRABAJO DE CAMPO

Para obtener mejores resultados de la presente investigación, se formuló una entrevista con el objeto de conocer la opinión de personas de tres sectores distintos que están íntimamente relacionados con el proceso contencioso administrativo tributario. Se utilizó la entrevista de una manera estandarizada con preguntas que previamente fueron pensadas para un entrevistado que respondió concretamente lo que se le estaba preguntando; esto con el fin de obtener información fácil de interpretar y así favorecer el análisis comparativo.

Las preguntas se realizaron de conformidad con los objetivos planteados, tomando en cuenta que no hay antecedentes de la aplicación de los intereses punitivos, toda vez que no han sido considerados por los magistrados de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo al momento de dictar sentencia, por lo que fue indispensable examinar los distintos puntos de vista de los actores. Lo anterior para delimitar si los intereses punitivos representan una doble sanción para el contribuyente.

El primer sector estuvo compuesto por abogados litigantes de la Superintendencia de Administración Tributaria, que conforman la Unidad de lo Contencioso Administrativo de la Intendencia de Asuntos Jurídicos. El segundo sector fue integrado por los Magistrados de las Salas Tercera y Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y el tercer sector se compone por los abogados independientes que defienden los intereses de los contribuyentes.

Dicha entrevista contiene las siguientes preguntas:

1. ¿Sabe usted qué son los intereses punitivos y en qué cuerpo normativo se encuentran regulados?
2. ¿Cuál considera usted que es la naturaleza jurídica de los intereses punitivos?
3. ¿Considera usted que los intereses punitivos deben ser declarados de oficio o a petición de parte?
4. ¿Cuál considera usted que es el ente encargado del cobro de los intereses punitivos?
5. ¿Sabe usted cómo se calcula el monto correspondiente a intereses punitivos al finalizar el proceso contencioso administrativo tributario?
6. ¿Cuál considera usted que es el título ejecutivo para el cobro de los intereses punitivos?
7. ¿Considera usted que los intereses punitivos representan una sanción para el contribuyente al finalizar el proceso contencioso administrativo tributario?
8. ¿Considera usted que los intereses punitivos contravienen los derechos individuales proclamados en la Constitución Política de la República?

A la **pregunta número uno**, todos los entrevistados contestaron que sí conocen qué son los intereses punitivos, siendo aquellos que se derivan de la interposición del proceso contencioso administrativo tributario y que se

encuentran regulados en el artículo 60 del Código Tributario y en el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

A la **pregunta número dos**, el sector de abogados litigantes de la Superintendencia de Administración Tributaria, contestó de la siguiente manera:

- ✓ El 50% de los entrevistados considera que la naturaleza jurídica de los intereses punitivos es sancionatoria, es decir que los intereses punitivos son un castigo o una penalización económica por acudir a la vía contencioso administrativa con el fin de retrasar el cumplimiento de la obligación tributaria.
- ✓ El 20% de los entrevistados manifestó que la naturaleza jurídica de los intereses punitivos es compensatoria, porque buscan resarcir al Estado por la privación del tributo en el tiempo establecido por la ley.
- ✓ El otro 20% de los entrevistados opinó que la naturaleza jurídica de los intereses punitivos es pública y el 10% restante, cree que la naturaleza jurídica de los intereses punitivos es privada.

El otro sector, compuesto por los magistrados de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, coinciden en un 100% en que la naturaleza jurídica de los intereses punitivos es sancionatoria, representando una carga que se le impone al contribuyente derivado de la interposición del proceso contencioso administrativo tributario.

El sector integrado por abogados independientes coincidió en un 100% en que la naturaleza jurídica de los intereses punitivos es sancionatoria, siendo una especie de recargo por haber demorado la firmeza de una resolución de carácter tributario mediante un proceso judicial.

A la **pregunta número tres**, el sector de abogados litigantes de la Superintendencia de Administración Tributaria, respondió de la siguiente manera:

- ✓ El 60% de los entrevistados considera que los intereses punitivos deben ser declarados de oficio por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y el 40% de los entrevistados piensa que deben ser declarados a petición de parte.

El sector compuesto por los magistrados de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, coincide en un 100% en que los intereses punitivos deben ser declarados a petición de parte, ya que debe haber congruencia entre lo solicitado y lo resuelto.

El otro sector, integrado por abogados independientes, opinó de la siguiente forma:

- ✓ El 70% de los entrevistados considera que los intereses punitivos deben ser declarados de oficio por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo pues es una facultad que le confiere la ley, especialmente en los casos en que se haya litigado de mala fe con el propósito de retardar los efectos de la resolución y el 30% piensa que deben ser declarados a petición de parte de la Administración Tributaria.

A la **pregunta número cuatro**, el sector de abogados litigantes de la Superintendencia de Administración Tributaria, contestó de la siguiente manera:

- ✓ El 60% de los entrevistados considera que el ente encargado del cobro de los intereses punitivos es la Superintendencia de Administración Tributaria pues estos se generan por el retraso en el pago de la obligación tributaria, no obstante, debe mediar orden judicial por parte del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

- ✓ El 40% de los entrevistados opina que el ente encargado del cobro de los intereses punitivos es el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, pues es el órgano jurisdiccional el que condena al pago y es el responsable del cobro.

El sector compuesto por los magistrados de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo opinó lo siguiente:

- ✓ El 80% de los entrevistados considera que el ente encargado del cobro de los intereses punitivos es la Superintendencia de Administración Tributaria y el 20% de los entrevistados considera que es el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

El otro sector, integrado por abogados independientes, opinó de la siguiente forma:

- ✓ El 60% de los entrevistados considera que el ente encargado del cobro de los intereses punitivos es el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, pues es el más afectado por la saturación de trabajo en las Salas por contenciosos improcedentes y frívolos.
- ✓ El 40% de los entrevistados opina que el ente encargado del cobro de los intereses punitivos es la Superintendencia de Administración Tributaria.

A la **pregunta número cinco**, el sector de abogados litigantes de la Superintendencia de Administración Tributaria manifestó lo siguiente:

- ✓ El 50% de los entrevistados indicó que no sabe cómo se calcula el monto de intereses punitivos, mientras que el otro 50% de los entrevistados señaló que se calculan de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, es decir, sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máximo anual que determine la Junta Monetaria.

El sector compuesto por los magistrados de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo coincidió en un 100% que los intereses punitivos se calculan de acuerdo con el artículo 58 del Código Tributario desde la fecha en que se interpone la demanda.

El sector integrado por abogados independientes coincidió en un 100% en que los intereses punitivos se calculan de conformidad con el artículo 58 del Código Tributario, según el cual se aplica la tasa máxima que para operaciones activas bancarias fije la Junta Monetaria en los meses de enero y julio de cada año, calculándose sobre el monto del tributo dejado de pagar y el tiempo que duró la insolvencia.

A la **pregunta número seis**, el sector de abogados litigantes de la Superintendencia de Administración Tributaria, manifestó lo siguiente:

- ✓ El 50% de los entrevistados considera que el título ejecutivo para el cobro de los intereses punitivos es la sentencia firme emitida por una Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y el otro 50% de los entrevistados opina que es la resolución emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero o en su defecto, la resolución administrativa que determina la obligación tributaria.

El sector compuesto por los magistrados de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo manifestó lo siguiente:

- ✓ El 50% de los entrevistados considera que el título ejecutivo para el cobro de los intereses punitivos es la sentencia firme emitida por una Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y el otro 50% de los entrevistados opina que es la resolución emitida por el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero o en su defecto, la resolución administrativa que determina la obligación tributaria.

El sector integrado por abogados independientes coincidió en un 100% en que el título ejecutivo para el cobro de los intereses punitivos es la sentencia emitida por la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

A la **pregunta número siete**, el sector de abogados litigantes de la Superintendencia de Administración Tributaria contestó de la siguiente manera:

- ✓ El 90% de los entrevistados considera que los intereses punitivos representan una sanción para el contribuyente al finalizar el proceso contencioso administrativo tributario, mientras que el otro 10% de los entrevistados considera que no es una sanción.

El sector compuesto por los magistrados de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo coincidió en un 100% que los intereses punitivos representan una sanción para el contribuyente, sin embargo, algunos difieren con el término “sanción” ya que prefieren llamarle carga adicional o pena.

El otro sector, integrado por abogados independientes, opinó de la siguiente forma:

- ✓ El 70% de los entrevistados considera que los intereses punitivos son una sanción para el contribuyente que es vencido en el proceso contencioso administrativo tributario.
- ✓ El 30% de los entrevistados opina que los intereses punitivos no son una sanción porque representan el equivalente de los intereses moratorios que cobra la banca, adicionales a los intereses ordinarios y se convierte en una especie de compensación, toda vez que litigar en la vía contenciosa implica costos para todos, tanto para el Estado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria como por parte de los tribunales de justicia.

A la **pregunta número ocho**, el sector de abogados litigantes de la Superintendencia de Administración Tributaria, contestó de la siguiente manera:

- ✓ El 50% de los entrevistados considera que los intereses punitivos no contravienen los derechos individuales proclamados en la Constitución Política de la República ya que están regulados en el artículo 221 de la Carta Magna y además, el contribuyente agota todas las instancias posibles para evitar el pago del impuesto, sabiendo que no le asiste la razón y que las pruebas son contundentes.
- ✓ El otro 50% de los entrevistados opina que los intereses punitivos sí atentan contra los derechos individuales proclamados en la Constitución Política de la República, en virtud que se le está castigando por hacer uso de un proceso establecido en la ley para hacer valer el derecho de defensa.

El sector compuesto por los magistrados de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo opinó lo siguiente:

- ✓ El 60% de los entrevistados manifiesta que los intereses punitivos no lesionan los derechos individuales proclamados en la Constitución Política de la República, toda vez que se derivan del incumplimiento por parte del contribuyente que busca retrasar el pago de la obligación tributaria mediante el proceso contencioso administrativo.
- ✓ El 40% de los entrevistados considera que los intereses punitivos transgreden los derechos individuales proclamados en la Constitución Política de la República, derivado que se está imponiendo al contribuyente con dos tipos de interés: resarcitorios y punitivos, por lo tanto, se violentan el derecho de petición y de defensa.

El sector integrado por abogados independientes coincidió en un 100% en que los intereses punitivos no contravienen los derechos individuales proclamados en la Constitución Política de la República, ya que están regulados

en este cuerpo legal y se debe a que el Estado a través de la Asamblea Nacional Constituyente consideró que se puede compensar al Estado por el incumplimiento malicioso de las obligaciones de los contribuyentes.

RESULTADOS OBTENIDOS

Después de efectuar el trabajo de campo descrito anteriormente, es conveniente resaltar los siguientes resultados, los cuales coadyuvaron a alcanzar los objetivos trazados al inicio de la investigación:

El fundamento de los intereses punitivos se encuentra en el artículo 221 de la Constitución Política de la República y el artículo 60 del Código Tributario. La razón de ser de los intereses punitivos es la necesidad de castigar la utilización del proceso contencioso administrativo tributario para dilatar maliciosamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias que le corresponden a cada ciudadano.

Si bien es cierto el artículo 221 de la Constitución Política de la República no indica claramente que se refiere a los intereses punitivos, el Código Tributario sí lo hace, por lo que se evidencia que el legislador tuvo la intención de penalizar el abuso de la promoción del proceso contencioso administrativo tributario por parte de los obligados al sostenimiento del Estado, ya que al no cumplir con el pago de los tributos, se le causa un daño directo al Estado que se ve imposibilitado de cumplir con sus fines.

Por su naturaleza, los intereses punitivos única y exclusivamente se generan con la interposición del proceso contencioso administrativo tributario y en consecuencia, deben ser impuestos por el tribunal que conoce el proceso al dictar sentencia. De esa cuenta, puede afirmarse que los intereses punitivos son

una pena y no una sanción, debido a que una sanción es impuesta por un órgano administrativo, mientras que una pena es impuesta solamente por un órgano jurisdiccional.

La finalidad de los intereses punitivos es castigar a todo aquel que haga uso del proceso contencioso administrativo tributario de mala fe, con el objeto de retrasar el cumplimiento de la obligación tributaria, puesto que no solamente incumplió, sino que obligó al Estado a realizar el cobro mediante la vía judicial, lo cual representa un costo muy alto si se toma en cuenta el tiempo que transcurre para que pueda contar con los tributos que ya están destinados a un fin en un momento determinado.

En ese orden, los intereses punitivos deberían ser declarados de oficio por la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conozca el proceso, derivado que es el órgano jurisdiccional el que está facultado por la ley para imponer la pena cuando se haya litigado en la vía contenciosa administrativa con el objeto de demorar el cumplimiento de la obligación tributaria. Ciertamente es el tribunal el único que puede comprobar si la demanda contenciosa administrativa se interpuso maliciosamente pero esto tampoco excluye la posibilidad que la Superintendencia de Administración Tributaria, pida que el contribuyente sea condenado al pago de los intereses punitivos.

Esta es una de las razones por las cuales los intereses punitivos no pueden ser considerados como una doble sanción junto a los intereses resarcitorios, ya que los intereses resarcitorios se van a generar siempre que exista incumplimiento de la obligación tributaria y la Administración Tributaria requiera dicho cumplimiento, mientras que los intereses punitivos únicamente van a originarse cuando se interpone la demanda contenciosa administrativa con el propósito de evadir el pago.

Con base a lo anteriormente expuesto, puede afirmarse entonces que el ente encargado del cobro de los intereses punitivos es la Superintendencia de Administración Tributaria, siempre y cuando hayan sido impuestos por la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conoció el proceso mediante la sentencia que declaró sin lugar la demanda y confirmó la resolución del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero o bien la resolución administrativa. Consecuentemente, el título ejecutivo para el cobro de los intereses punitivos es tal sentencia que en su parte resolutive, condena al pago de los intereses punitivos.

En otras palabras, solamente las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo puede imponer la penalización al contribuyente que litiga de mala fe, aplicando lo previsto en el artículo 60 del Código Tributario y la Superintendencia de Administración Tributaria es la encargada del cobro, el cual se realiza en la vía económico-coactiva, utilizando como título ejecutivo, la sentencia firme que declara sin lugar la demanda y confirma la resolución impugnada.

El cálculo de los intereses punitivos se realiza sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior, tal como lo señala el artículo 58 del Código Tributario.

A través del presente estudio fue posible determinar que los intereses punitivos no vulneran el derecho de defensa y debido proceso, toda vez que no impiden que el contribuyente pueda defenderse mediante el proceso

contencioso administrativo tributario, ya que como se mencionó anteriormente, los intereses punitivos únicamente son un castigo para aquellos que hacen uso de este proceso con el fin de demorar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esta situación debe ser verificada por el órgano jurisdiccional que conoce, pues es el encargado de determinar si el proceso contencioso administrativo tributario fue utilizado maliciosamente.

Los intereses punitivos tampoco vulneran el derecho de petición constitucionalmente regulado, en virtud de que el contribuyente lo ejerce desde que presenta una solicitud inicial de un procedimiento administrativo que desemboca en una resolución por parte de la Administración Tributaria, seguidamente tiene la libertad de impugnar sus resoluciones y pedir ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo que examine la actuación de la Superintendencia de Administración Tributaria y determine la juridicidad de los actos administrativos.

CONCLUSIONES

Las conclusiones se obtuvieron de la confrontación del marco teórico con los resultados obtenidos en el trabajo de campo, ya que por un lado la legislación y la doctrina coadyuvaron a conceptualizar los intereses punitivos y definir su naturaleza, y por otro lado, las entrevistas a tres sectores de personas involucradas en el proceso contencioso administrativo tributario favorecieron su comprensión y la forma en cómo puede implementarse su aplicación.

Las conclusiones adquiridas son las siguientes:

- ✓ La finalidad de los intereses punitivos es castigar a todo aquel que interponga el proceso contencioso administrativo tributario con el único objetivo de dilatar el cumplimiento de su obligación tributaria, por lo que su naturaleza jurídica como su nombre lo indica es punitiva, es decir, se convierten en una pena para el contribuyente que utilice maliciosamente la vía contenciosa administrativa.
- ✓ El cálculo de los intereses punitivos se realiza de acuerdo al artículo 58 del Código Tributario, el cual señala que la base es el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.
- ✓ Los intereses punitivos empiezan a computarse desde la interposición de la demanda contenciosa administrativa, ya que como lo indica el artículo 60 del Código Tributario, se derivan de la interposición de este proceso,

por lo que el cálculo de los mismos debe hacerse a partir de la fecha en que se interpuso la demanda hasta la fecha del pago efectivo de la obligación tributaria por parte del actor.

- ✓ El título ejecutivo para el cobro de los intereses punitivos es la sentencia firme emitida por la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conoció el proceso, en la que se declara sin lugar la demanda y se confirma la resolución impugnada por la parte actora. En la sentencia se deberá condenar al pago de los intereses punitivos al vencido, al haberse comprobado que hizo uso del proceso contencioso administrativo tributario para retrasar el pago de su obligación tributaria.
- ✓ Los intereses punitivos no representan una doble sanción en el ordenamiento jurídico tributario, toda vez que al compararlos con los intereses resarcitorios se puede determinar claramente que cada figura tiene distinta naturaleza, pues por un lado los intereses resarcitorios tienen carácter compensatorio, mientras que los intereses punitivos representan una pena. También se diferencian en que los intereses resarcitorios se calculan desde el vencimiento de la obligación tributaria, mientras que los punitivos se calculan desde que se interpone la demanda.
- ✓ Los intereses punitivos no vulneran los principios y garantías constitucionales, incluso, es la propia Constitución Política de la República la que los regula en su artículo 220, el cual señala que la ley puede establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso.

RECOMENDACIONES

- ✓ Se recomienda a las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conocen materia tributaria, ejercer su facultad para condenar al pago de intereses punitivos a todo aquel que haga uso del proceso contencioso administrativo tributario única y exclusivamente para demorar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- ✓ Se recomienda a la Administración Tributaria, velar porque los contribuyentes y responsables cumplan con sus obligaciones tributarias y solicitar que todo aquel que acuda al proceso contencioso administrativo tributario de mala fe, sea condenado al pago de los intereses punitivos; así como exigir que los mismos se declaren en sentencia y se hagan efectivos.
- ✓ Se recomienda a los contribuyentes y responsables cumplir con sus obligaciones tributarias de conformidad con la ley y acudir a la vía contenciosa administrativa cuando efectivamente se vulneren sus derechos y no con el propósito de atrasar aún más el pago de impuestos, derivado que como ciudadanos todos deben colaborar con los gastos para el sostenimiento del Estado.

REFERENCIAS

1) Bibliográficas

- ✓ Aguirre Godoy, Mario. *Derecho Procesal Civil, Tomo I*. Guatemala. Talleres de Centro Editorial Vile. 2007.
- ✓ Albrecht, Paulina G. *El Derecho Penal Tributario según la Jurisprudencia*. 1ª Edición. Argentina, Editorial Ad-Hoc S.R.L., 1995.
- ✓ Ballbe, Manuel y Marta Franch. *Manual de Derecho Administrativo*. España, AECI, 2012.
- ✓ Bernard, Yves. *Diccionario Económico y Financiero*. España, Asociación para el Progreso de la Dirección, 1981. 3ª edición.
- ✓ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho Procesal Administrativo Guatemalteco, Tomo II, Teoría Procesal*. Guatemala, Talleres Gráficos de Guatemala, 2006. 17ª edición.
- ✓ Contreras Ortiz, Rubén Alberto. *Obligaciones y Negocios Jurídicos Civiles (Parte General)*. Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.
- ✓ Couture, Eduardo. *Vocabulario Jurídico con especial referencia al derecho procesal positivo vigente uruguayo*. Argentina. Ediciones Depalma. 1993.
- ✓ Creus, Carlos. *Derecho Penal, Parte General*. 3ra Edición. Argentina, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1994.
- ✓ Cuello Calón, Eugenio. *Derecho Penal, parte general*. Tomo I, Volumen 2. España. Bosch, Casa Editorial, S.A. 1981. 18ª edición.
- ✓ García Belsunce, Horacio A. *Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 2*. Argentina, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003.
- ✓ García Maynez, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. México. Editorial Porrúa, S.A. 1970. 17ª edición.
- ✓ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Parte General, Tomo I*. Argentina, Ediciones Depalma, 1999.

- ✓ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Parte General, Tomo II*. Argentina, Ediciones Depalma, 1997.
- ✓ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero, Volumen II*. Argentina, Ediciones Depalma, 6ª edición. 1997.
- ✓ Goldstein, Mabel. *Diccionario Jurídico Consultor Magno*. Colombia, D'vinni, s.a., 2010.
- ✓ Jarach, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina, Abeledo-Perrot, 1996. 3ª edición.
- ✓ Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Argentina, Editorial Heliasta S.R.L. 1987.
- ✓ Pineda Castañeda, Sergio Amadeo. *Teoría General del Proceso*. Guatemala, Litografía MR, 2012.
- ✓ Puig Peña, Federico. *Compendio de Derecho Civil Español, Tomo III Obligaciones y Contratos*. España, Ediciones Pirámide, S.A. 1976.
- ✓ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. 2ª Edición. México, Industria Editorial Mexicana, 1986.
- ✓ Tamames, Ramón y Santiago Gallego. *Diccionario de Economía y Finanzas*. España, Alianza Editorial, 1996.

2) Normativas

- ✓ Constitución Política de la República de Guatemala
- ✓ Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República
- ✓ Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96 del Congreso de la República
- ✓ Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107
- ✓ Corte Suprema de Justicia, Acuerdos números 30-92, 16-2003, 32-2007 y 9-2013

3) Electrónicas

- ✓ BUENA FE Y LEALTAD PRE-PROCESALES – Instituto Colombiano de Derecho Procesal. Pájaro Moreno, Nicolas y Jorge Santos Rodríguez.

- Colombia, 2003.
<http://www.icdp.co/revista/articulos/30/Nicolas%20Pajaro%20Moreno.pdf>
- ✓ Econling.com.ar. *Richard Leonardo Amaro Gómez*. Los Intereses Fiscales. Argentina. <http://www.econlink.com.ar/intereses-fiscales>
 - ✓ Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima tercera edición. España, 2014. <http://www.rae.es/rae.html>
 - ✓ El Contencioso Administrativo en Guatemala. Hugo Haroldo Calderón Morales. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2445/5.pdf>
 - ✓ Enciclopedia Jurídica. Unión Postal Universal (U.P.U.). <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/recargo-tributario/recargo-tributario.htm>
 - ✓ El Principio de la Buena Fe Procesal, el Abuso del Proceso y el Fraude Procesal. Giovanni Priori Posada. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/17419/17699>

4) Otras Referencias

- ✓ Escobar Menaldo, Rolando. *Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala, Reporte Preliminar*. Guatemala, 2004.
- ✓ Escuela de Estudios Judiciales de Guatemala. *Revista Sapere Aude – Atrévete a pensar-*. Edición julio-diciembre 2012. Número 1.
- ✓ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, *La eficiencia de la Captación Fiscal por la Vía Judicial*, 2008.

ANEXOS

ANEXO No. 1

ESQUEMA DEL PROCESO

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

TRIBUTARIO

PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
Procede por:
Contienda por actos y resoluciones de la Administración Tributaria



Requisitos de la Resolución Administrativa

1. Que cause estado
2. Que vulnere un derecho otorgado con anterioridad



Plazo para interponer la demanda:
30 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la fecha de la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o reposición



DEMANDA: El Tribunal analiza la demanda en cuanto a requisitos formales



El Tribunal encuentra errores o deficiencias subsanables



El Tribunal encuentra errores o deficiencias insubsanables



Fija plazo para que el actor subsane errores o deficiencias



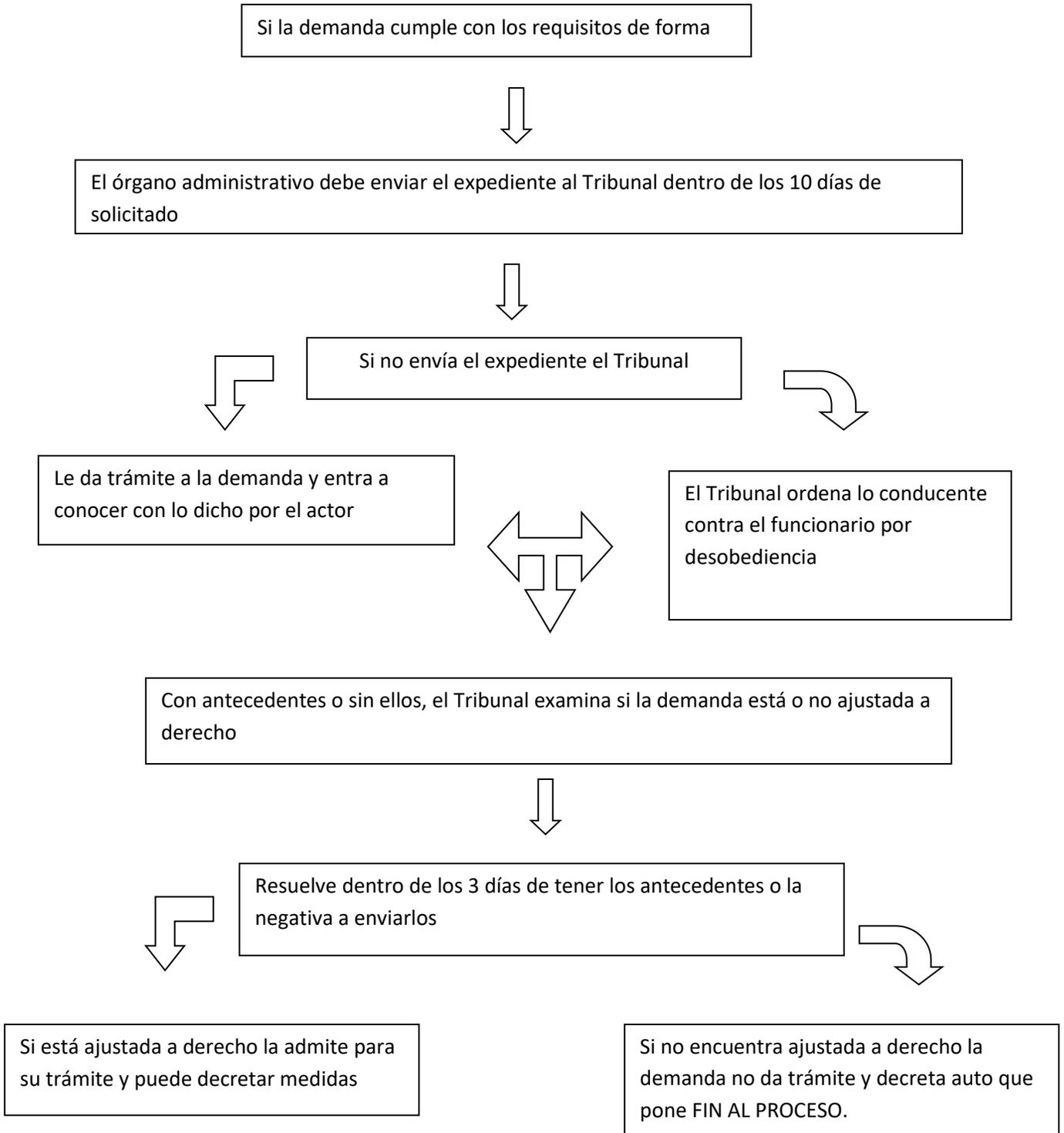
Rechaza demanda (Este auto pone fin al proceso)



El actor enmienda el error en la demanda

El actor no enmienda el error en la demanda





El Tribunal solicita los antecedentes al órgano administrativo (en este caso, la Administración Tributaria) dentro de los 5 días de la presentación de la demanda o su enmienda

Si la demanda está ajustada a derecho se emplaza a las partes que son:

1. El órgano administrativo (en este caso, la Administración Tributaria)
2. Procuraduría General de la Nación
3. Los terceros interesados



Se pueden dar cuatro situaciones:



1. Excepciones previas dentro de los 5 días del emplazamiento (vía incidental)



Audiencia por 3 días a las partes



Prueba

Se puede abrir a prueba por 10 días



Resolución en 3 días de planteado o vencido la prueba

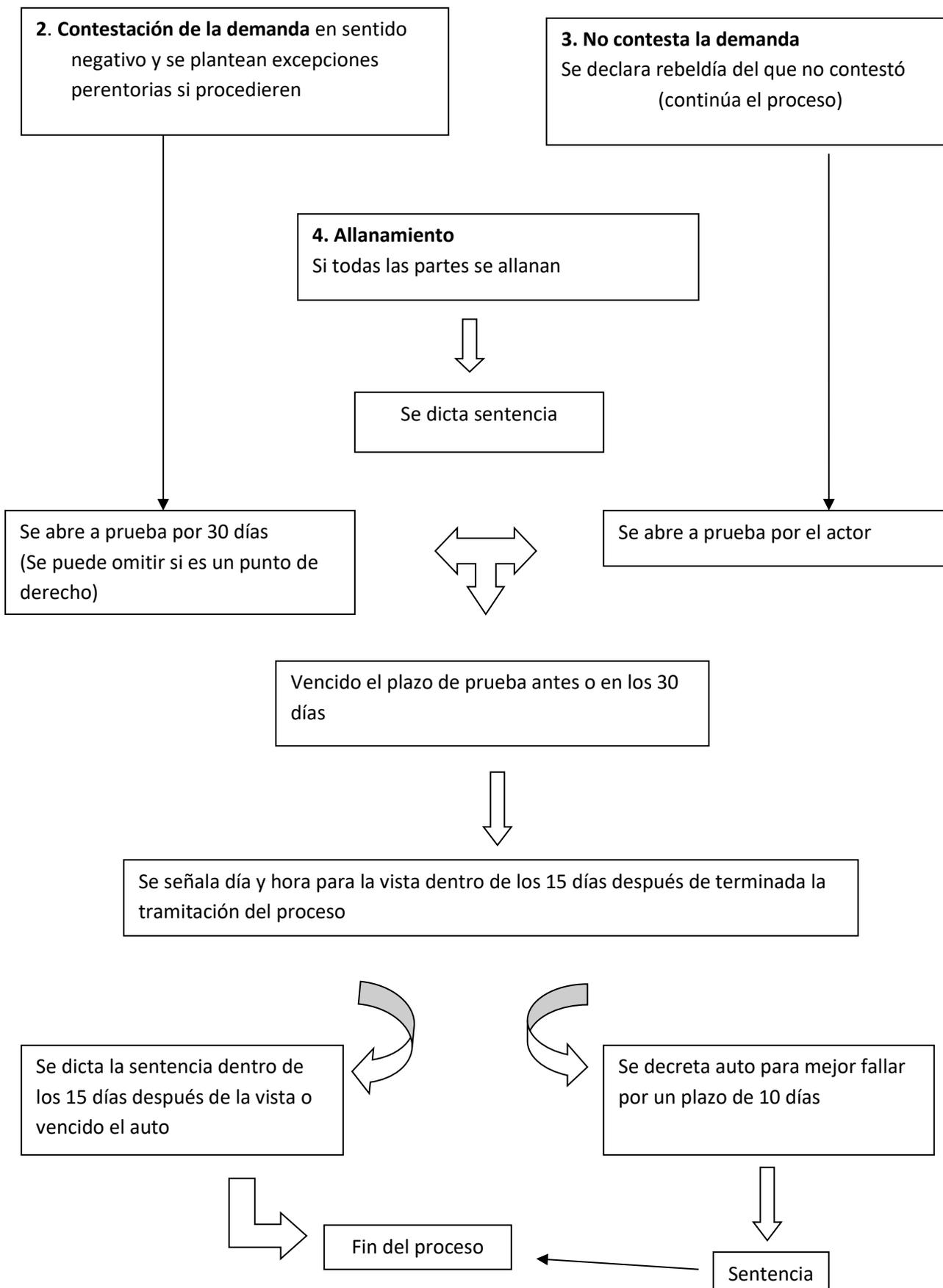


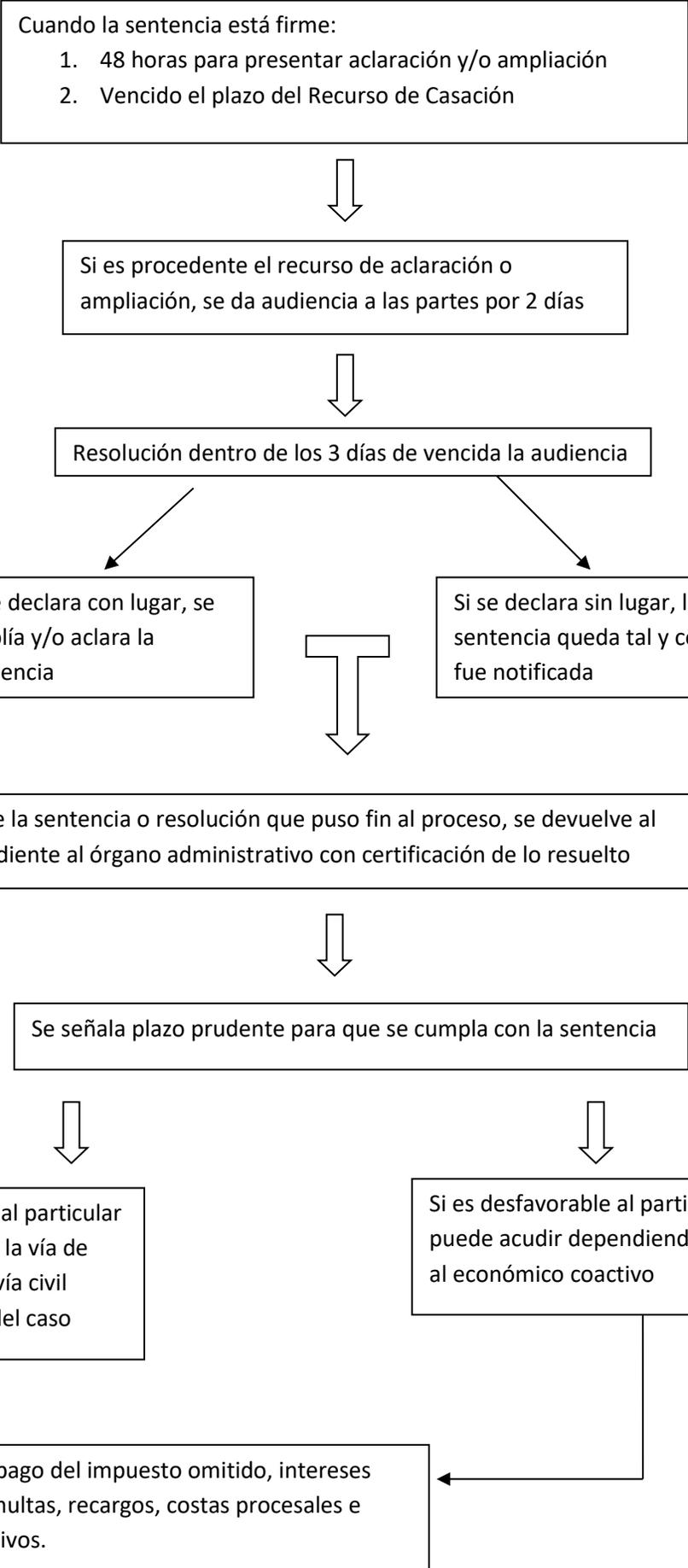
Sin lugar la excepciones
(Continúa el proceso)

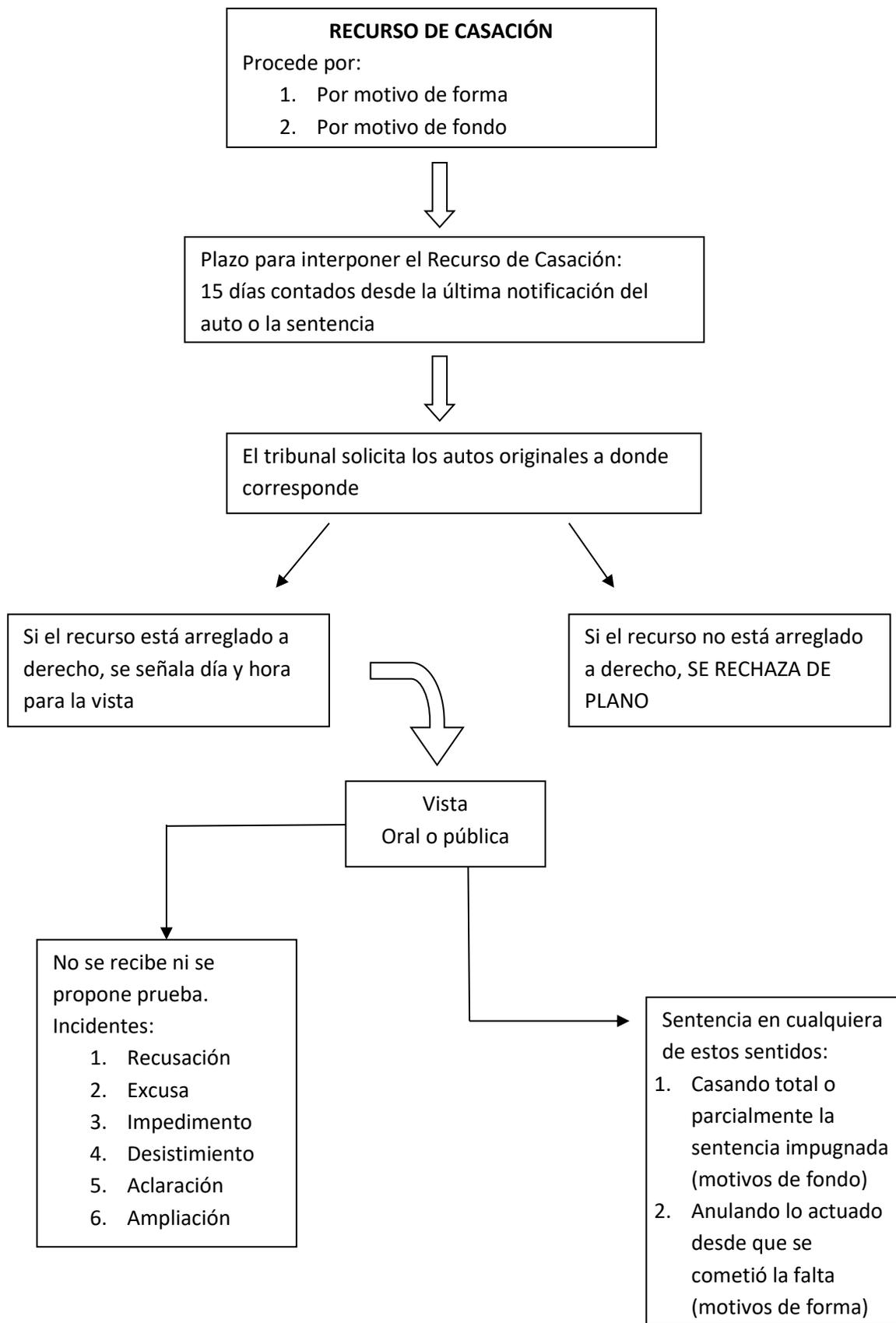


Con lugar las excepciones,
TERMINA EL PROCESO









ANEXO NO. 2
RESOLUCIÓN JM-1-2018
JUNTA MONETARIA

SECRETARÍA DE LA JUNTA MONETARIA

RESOLUCIÓN JM-1-2018

Inserta en el punto tercero del acta 1-2018, correspondiente a la sesión celebrada por la Junta Monetaria el 10 de enero de 2018.

PUNTO TERCERO: Determinación de la tasa de interés para efectos tributarios, que regirá para el primer semestre de 2018, conforme lo dispuesto en el artículo 58 del Código Tributario.

RESOLUCIÓN JM-1-2018. Conocido el memorándum DEMAC-001-2018, del 8 de enero de 2018, del Departamento de Estadísticas Macroeconómicas del Banco de Guatemala, mediante el cual se determina la tasa de interés para efectos tributarios, que regirá para el primer semestre de 2018, conforme lo dispuesto en el artículo 58 del Código Tributario.

LA JUNTA MONETARIA:

CONSIDERANDO: Que el artículo 58 del Código Tributario, regula lo referente a los intereses resarcitorios a favor del fisco, en el sentido de que un contribuyente que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar los indicados intereses resarcitorios; **CONSIDERANDO:** Que, según la norma aludida, dichos intereses serán equivalentes a la suma que resulte de aplicar, al importe del tributo adeudado, una tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas correspondiente al semestre anterior; **CONSIDERANDO:** Que al igual que en ocasiones anteriores, para el cálculo de la tasa de interés activa, promedio ponderado, del sistema bancario correspondiente al segundo semestre de 2017, se utilizó la información que proporciona semanalmente la Superintendencia de Bancos, habiéndose utilizado como parámetro la tasa de interés activa aplicada a los préstamos y documentos descontados, en forma ponderada, ya que las operaciones mencionadas constituyen la mayor proporción de las operaciones activas realizadas por las instituciones bancarias; **CONSIDERANDO:** Que, de acuerdo con el criterio mencionado, la tasa de interés activa anual, promedio ponderado, de las instituciones bancarias, incluyendo a las sociedades financieras privadas, fue de 13.04%,



POR TANTO:

Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 58 del Código Tributario y tomando en cuenta el memorándum DEMAC-001-2018, del 8 de enero de 2018, del Departamento de Estadísticas Macroeconómicas del Banco de Guatemala,

RESUELVE:

1. Comunicar al Ministerio de Finanzas Públicas que la tasa de interés, promedio ponderado, para operaciones activas correspondiente al segundo semestre de 2017 fue de 13.04%, la cual regirá para el primer semestre de 2018, conforme lo dispuesto en el artículo 58 del Código Tributario.
2. Dar vigencia inmediata a la presente resolución y autorizar a la secretaria de esta junta para notificarla sin más trámite.


Romeo Augusto Archila Navarro
Secretario
Junta Monetaria



Exp.: 12-2018
/mdlc

ANEXO No. 3

**INTERPRETACIÓN DE LOS
PRINCIPIOS EN MATERIA
TRIBUTARIA POR PARTE DE LA
CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD**

Artículo 239.- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad 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, especialmente las siguientes:

"...El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como 'Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas'; o bien como 'la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente'; o como lo define el tratadista Héctor Villegas: 'El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado'..."

Gaceta No. 11, expediente No. 182-88, página No. 19, sentencia: 03-02-89.

Véase:

- Gaceta No. 59, expediente No. 471-00, página No. 35, sentencia: 05-02-01.*
- Gaceta No. 48, expediente No. 183-97, página No. 25, sentencia: 20-05-98.*
- Gaceta No. 47, expediente No. 247-97, página No. 29, sentencia: 18-02-98.*

a) El hecho generador de la relación tributaria;

"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. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el artículo 31 del Código Tributario dice: 'Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria'. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se

realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período..."

Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93; página No. 24, sentencia: 11-02-94.

b) Las exenciones;

"...Una exención tributaria 'es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.' Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no..."

Gaceta No. 27, expediente No. 284-92, página No. 20, sentencia: 23-02-93.

"...en materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas..."

Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 41, sentencia: 16-12-99.

Véase:

- Gaceta No. 41, expediente No. 320-95, página No. 4, sentencia: 09-07-96.
- Gaceta No. 28, expediente No. 338-92, página No. 13, sentencia: 14-04-93.

c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;

"...el Código Tributario... Decreto 6-91 del Congreso de la República en su artículo 18 identifica al sujeto pasivo como al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, coincidiendo con la Constitución en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; el Código Tributario en el 188 artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe 'con respecto a los obligados de los cuales se verifique un mismo hecho generador', lo que precisa, aún más, en los artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo Código en relación con el responsable... La responsabilidad solidaria en el pago del tributo, por consiguiente, resulta distinta de la responsabilidad profesional que el Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula en la sección sobre infracciones cometidas por profesionales o técnicos, en el artículo 95, al atribuir responsabilidad a éstos, solamente 'si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones'. La actividad profesional de los contadores públicos, auditores y peritos contadores como profesionales, en consecuencia, queda sujeta a esta sola norma legal que los hace responsables 'por dolo' y sin señalar responsabilidad solidaria; de ahí que, cualquier regulación reglamentaria con respecto del sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad profesional, solamente puede consistir en regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos al contenido material de la ley, sin darle otro sentido, ni agregar elementos materiales que ni la Constitución ni la Ley le dan..."

Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, página No. 12, sentencia: 08-02-94.

d) La base imponible y el tipo impositivo;

"...es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación

conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual.

Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente..."

Gaceta No. 8, expedientes acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88; página No. 23, sentencia: 12-05-88.

En igual sentido:

- Gaceta No. 9, expedientes acumulados Nos. 68-88 y 81-88, página No. 12, sentencia: 20-07-88.

Véase:

- Gaceta No. 59, expediente No. 40-00, página No. 11, sentencia: 03-01- 01.

e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y

f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

"...La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición,

el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria..."

Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, página No. 11, sentencia: 08-02-94.

"El artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos."

Gaceta No. 40, expediente No. 533-95, página No. 34, sentencia: 20-06-96.

En igual sentido:

- Gaceta No. 61, expediente No. 1258-00, sentencia: 10-07-01.*
- Gaceta No. 61, expediente No. 1311-00, sentencia: 17-07-01.*
- Gaceta No. 61, expediente No. 1349-00, sentencia: 17-07-01.*
- Gaceta No. 61, expediente No. 248-01, sentencia: 01-08-01.*

Véase:

- Gaceta No. 60, expediente No. 1152-00, página No. 14, sentencia: 02-04-01.*
- Gaceta No. 44, expediente No. 1126-96, página No. 21, sentencia: 15-04-97.*
- Gaceta No. 40, expediente No. 180-95, página No. 30, sentencia: 07-06-96.*
- Gaceta No. 37, expediente No. 259-93, página No. 31, sentencia: 31-08-95.*
- Gaceta No. 21, expedientes acumulados Nos. 42-91, 43-91 y 52-91, página No. 15, sentencia: 18-07-91*

Se menciona:

- Gaceta No. 41, expedientes acumulados Nos. 886-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96; página No. 22, sentencia: 11-09-96.*

Artículo 243.- Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

"...Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo..."

Gaceta No. 37, expediente No. 167-95, página No. 45, sentencia: 28-09-95.

En igual sentido:

- Gaceta No. 41, expediente No. 889-95, página No. 14, sentencia: 29-08-96.

Véase- Gaceta No. 46, expediente No. 434-96, página No. 34, sentencia: 10-12-97.

- Gaceta No. 41, expedientes acumulados Nos. 886-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96; página No. 25, sentencia: 11-09-96.

- Gaceta No. 41, expediente No. 889-95, página No.12, sentencia: 29-08-96.

- Gaceta No. 21, expediente No. 34-91, página No. 25, sentencia: 06-08- 91.

Se menciona en:- Gaceta No. 40, expediente No. 180-95, página No. 30, sentencia: 07-06-96.

- Gaceta No. 39, expediente No. 179-95, página No. 59, sentencia: 27-03-96.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

“...siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos. (La Obligación Tributaria. De Palma, Buenos Aires, 1989, página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones ...”

Gaceta No. 56, expediente No. 829-98, página No.18, sentencia: 10-05-00.

Véase:

- *Gaceta No. 14, expedientes acumulados Nos. 150-89 y 156-89, página No. 13, sentencia: 12-12-89.*
- *Gaceta No. 35, expediente No. 527-94, página No. 24, sentencia: 23-02- 95.*

Se menciona en:

- *Gaceta No.23, expediente No. 333-91, página No. 13, sentencia: 19-02-91.*

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

“...El artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante, contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución, admitiendo su coexistencia con la Ley Fundamental, pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: la primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es

obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto, porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado...”

Gaceta No. 56, expediente No. 829-98, página No. 18, sentencia:10-05-00.

“...El artículo 243 de la Constitución exige que ‘el sistema tributario debe ser justo y equitativo’. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo)...”

Gaceta No. 63, expediente No. 1233-01, sentencia: 05-02-02.

Véase:

- Gaceta No. 62, expediente No. 1095-01, sentencia: 30-10-01.