

# TRANSPARENCIA IMPOSITIVA

Erwin Iván Romero Morales<sup>1</sup>

## 1.- BREVE REFERENCIA:

Hablar de transparencia en primer lugar lo que nos viene a la cabeza es combate a la corrupción y tratar de medir el nivel de corrupción es como explorar el adulterio, aquel que se entrega al él, es poco probable que lo admita<sup>2</sup>, es por lo anterior que los países han implementado mecanismos necesarios para oponerse a los altos índices de corrupción y con ello hacer que los gobiernos se vuelvan más transparentes en sus economías. Pero en realidad que es transparencia? El termino transparencia significa<sup>3</sup> "**Cualidad de transparente;**" y a su vez el termino transparente tiene una delimitación de definir lo siguiente: "**Dicho de un cuerpo; a través del cual puede verse los objetos claramente; claro, evidente, que se comprende sin duda ni ambigüedad**". Y la palabra impositiva significa: "**Que se impone; perteneciente o relativo al impuesto público**". Es por lo anterior que se puede pretender hacer un ensayo sobre su significado será complicado, pero en el ámbito legal, que es lo que nos interesa en este momento, se refiere a la transparencia o a la claridad con la que el Estado en base a su poder impositivo, pretende establecer lo relativo a la creación, fiscalización y recaudación de los tributos, sin perder de vista todos aquellos ámbitos que permitan ejecutar los recursos que obtiene de una forma que los administrados estén claramente enterados de todos y cada uno de esos aspectos. En la era de la información en donde internet, es cada vez mas y mas necesario, de ahí la famosa expresión "**quien tiene la información, tiene el poder**", parece que de alguna u otra forma la transparencia de los países esta en los

---

<sup>1</sup> Abogado y Notario. Trabajo presentado con motivo de la IX Asamblea de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, celebrada en Santo Domingo, República Dominicana del 16 al 20 de Octubre de 2012.

<sup>2</sup> The Economist, Newspaper Limited, Londres 2012, citado por la revista SUMMA, Septiembre de 2012.

<sup>3</sup> Diccionario de la Lengua Española.

medios de comunicación más sofisticados, en las redes sociales, y en otros de los cuales hoy en día se hace necesario para poder analizar y discutir su entorno. Sin embargo algunos identifican a la transparencia, como lo relativo al fisco o al Estado mismo, es por eso que en algunos casos lo refieren como transparencia fiscal o transparencia tributaria, dependiendo del ámbito en el cual se maticen los elementos propios del análisis respectivo.

En Guatemala, el Ministerio de Finanzas Públicas<sup>4</sup> a partir del año 2008 ha establecido un portal en Internet denominado Portal de Transparencia Fiscal en donde determinan los siguientes: ***"Objetivos: Los objetivos de este medio informativo son: a) Constituirse en el órgano de divulgación del Gobierno en materia de transparencia fiscal. b) Brindar acceso libre a la información financiera del Gobierno. c) Transmisión a la sociedad de las ventajas y los beneficios de una gestión gubernamental basada en la transparencia. d) Promoción de una mayor interacción de la ciudadanía con el Gobierno. e) Promoción y fortalecimiento de la democracia, permitiendo incrementar la incidencia de la población en las decisiones de Gobierno mediante el acceso a la información. f) Incremento de la oportunidad y credibilidad de la información financiera del gobierno. La publicación de información en el Portal de Transparencia Fiscal ha de constituir el inicio de un proceso amplio de comunicación abierta entre el Gobierno y los distintos sectores de la sociedad guatemalteca, de manera que sea posible aproximarse cada vez más a un manejo moderno y transparente de la gestión pública. En este sentido, información que antes no se encontraba fácilmente disponible, ha de ser puesta a disposición de la ciudadanía con la convicción de que todas las personas tienen derecho a acceder libremente a la información pública."*** Al observar esta delimitación que hizo el gobierno de Guatemala, en el año dos mil ocho, la percepción que se logra establecer es que el propio Estado se compromete a dar una información real, valedera y clara sobre todos los rubros económicos que tiene el fisco dentro de sus atribuciones, con el objeto de que los administrados puedan tener acceso a la

---

<sup>4</sup> Portal de Transparencia del Ministerio de Finanzas Públicas de la República de Guatemala.

información como un derecho establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala<sup>5</sup>, y en la Convención Americana de Derechos Humanos<sup>6</sup>, es por lo anterior que se emitió con fecha 22 de octubre del año dos mil ocho la Ley de Acceso a la Información Pública<sup>7</sup>, cuyos objetivos claramente delimitados son establecer en congruencia con la Carta Magna, la publicidad de los actos de administración y la información en poder de la administración pública, así como el libre acceso a todas las instituciones/dependencias y archivos de la misma, sin más excepciones<sup>8</sup> que las previstas en el citado texto constitucional.

La Ley de Acceso a la Información Pública en Guatemala, tiene como objeto<sup>9</sup>: ***"1. Garantizar a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y sujetos obligados por la presente ley; 2. Garantizar a toda persona individual el derecho a conocer y proteger los datos personales de lo que de ella conste en archivos estatales, así como de las actualizaciones de los mismos; 3. Garantizar la transparencia de la administración pública y de los sujetos obligados y el derecho de toda persona a tener acceso libre a la información pública; 4. Establecer como obligatorio el principio de máxima publicidad y transparencia en la administración pública y para los sujetos obligados en la presente ley; 5. Establecer, a manera de excepción y de manera limitativa, los supuestos en que se restrinja el acceso a la información pública; 6. Favorecer por el Estado la rendición de cuentas a los gobernados, de manera que puedan auditar el desempeño de la administración pública; 7. Garantizar que toda persona tenga acceso a los actos de la administración pública."*** Este objeto,

---

<sup>5</sup> **Artículo 35. LIBERTAD DE EMISION DE PENSAMIENTO:**.....Es libre el acceso a las fuentes de información y ninguna autoridad podrá limitar ese derecho. (Constitución Política de la República de Guatemala).

<sup>6</sup> **Artículo 13. 1.** Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y expresión. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir información e ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección.2... Citado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en caso *Claude Reyes y otros vrs. Chile*.

<sup>7</sup> Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

<sup>8</sup> **Artículo 30.-** .....no serán públicos los asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o datos suministrados por particulares bajo reserva de confidencialidad.(Constitución Política de la República de Guatemala).

<sup>9</sup> **Artículo 1** de la Ley de Acceso a la Información. (Decreto 57-2008).

cuando se analiza, se puede establecer que el Estado se obliga a garantizarle a la persona individual o jurídica, el libre acceso a la información pública, no solo que este en poder del Estado mismo, sino de todos los sujetos obligados<sup>10</sup> entre los cuales se encuentran las personas individual o jurídica, pública o privada, nacional o internacional de cualquier naturaleza, que administre recursos públicos, bienes del Estado, o actos de la administración pública en general; garantizar a la persona individual que todo lo que de ella conste en los archivos estatales sean debidamente protegidos; garantizar la transparencia de la administración pública; establecer el principio de máxima publicidad; establecer excepciones en forma limitada; favorecer la rendición de cuentas por parte del Estado; y que toda persona tenga acceso a los actos de la administración pública. Todo lo anterior, representa de alguna forma el establecimiento de mecanismos que lleven a establecer por parte de los gobernados elementos claramente definidos para tener acceso a la información pública pero no en forma absoluta, ya que existen casos en que los gobernados nunca tendrán acceso a la información, tal es el caso de los asuntos militares que se establezcan como de seguridad nacional, o aquellos diplomáticos que tengan la misma connotación, sin embargo la idea de la transparencia es que en la medida en que los gobernados tengan libre acceso a la información, con ello se mejoraran los mecanismos de control y lo que se ha dado en llamar la auditoría social. En ese sentido el investigador Luis Javier Moreno Ortiz<sup>11</sup>, indica que la oscuridad de lo público, propiciada por la imposibilidad de acceder a la información pública, por los medios más eficaces y expeditos, a todos aquellos que quieran hacerlo, propicia y favorece a la corrupción. < **El silencio que nace de la ignorancia, genera impunidad**>. Es por esto mismo que muchos de los países actuales, en algunos casos en forma voluntaria y en otros generado por presiones internacionales es que han establecido dentro de sus ordenamientos leyes como la anteriormente referida, que fue establecida en Guatemala, en el año 2008, en donde el Estado asume un importante papel, sin embargo esas medidas de nada o poco sirven sin mecanismos efectivos de

---

<sup>10</sup> **10 Artículo 6** de la Ley de Acceso a la Información Pública. (Decreto 57-2008).

<sup>11</sup> **Luis Javier Moreno Ortiz**. El Principio de Transparencia y el derecho fundamental de acceso a la información pública.

control gubernamental en el gasto público, y de esa cuenta que uno de los rubros importantes de igual forma es el del control de los ingresos, pueden ser estos provenientes del ámbito impositivo (tributos) como por medio de otras vías (empréstitos entre otros), y de ahí se origina la idea o el estudio del principio de transparencia en el ámbito impositivo.

## 2.- PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA

Según Neumark<sup>12</sup> indica que existen principios tributarios jurídicos y técnicos entro los cuales se encuentran los principios de congruencia y sistematización, de transparencia, de practicabilidad, de continuidad, de economicidad y de comodidad. En ese sentido porque el análisis que nos interesa es el del principio de transparencia nos referiremos a éste en forma específica. Dicha persona indica: ***"el principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc. se estructuren de manera que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de intelegibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de impuestos."*** Por su parte Adam Smith se refiere a dicho principio como una barrera a la arbitrariedad de la Administración Tributaria como posibilitar al contribuyente la previsibilidad de la carga que soportará, sin embargo lo identifica como principio de certeza. En ese sentido al referirnos a la previsibilidad es necesario que el contribuyente en primer lugar entienda en forma clara o como lo han llamado en forma prístina, la norma tributaria en su aplicación, sin dar lugar a equivocaciones en la interpretación de la norma y por otro lado que la administración tributaria no pueda cambiar en su aplicación la norma de una forma arbitraria, es por ello que este principio se refiere a la interioridad de la norma tributaria. Así podría asegurarse que la transparencia

---

<sup>12</sup> Neumark Fritz, Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974.

tributaria como principio, implica que las normas tributarias deben ser normas inteligibles, claras, precisas. Esta transparencia tiene una doble acepción: 1.- Implica la certeza de la Deuda Tributaria individual. 2.- La comprensibilidad de la claridad de las Normas Tributarias Generales, lo que ha originado que algunos tratadistas le denomines que las normas sean inteligibles.

Las normas tributarias al igual que las normas de aplicación general no son perfectas en primer lugar porque son emitidas por hombres que en sus respectivas actividades cometen errores, sin embargo lo que este principio privilegia es que las normas sean claras, inteligibles por el receptor, y que el órgano fiscalizador no cambie las reglas de aplicación por actos meramente arbitrarios, es por ello que la formación de las normas desde su creación llevan un camino verdaderamente complicado, que como bien lo indica el Doctor Heleno Taveira Torres<sup>13</sup>, al referirse a la clasificación material de los hechos jurídicos indica: ***“La obligación tributaria deriva siempre de la voluntad constitucional, expresada por leyes emanadas de los respectivos órganos legislativos. Por ello, la abstracción que caracteriza las leyes, a los efectos de la tipificación de la conducta obligacional, exige objetividad y determinabilidad conceptual, como garantía de un derecho seguro, teniendo en cuenta el conjunto de principios que la informa. Como anotó Fernando Sainz de Bujanda, <<la seguridad en su doble manifestación ---certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad---, ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz.”*** Al analizar dicha concepción, se puede establecer que la obligación tributaria al ser creada en base a normas jurídicas, las mismas deben de crear certeza en el derecho procurando eliminar desde cualquier punto de vista la arbitrariedad tanto en el receptor de la norma como en el órgano de fiscalización del Estado, y eso es a lo que se le llama seguridad jurídica que tiene una vinculación necesaria con el principio de legalidad.

---

<sup>13</sup> Taveira Torres, Heleno. Derecho Tributario y Derecho Privado, Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria. Marcial Pons, 2008. 7

Podría referir que si bien el principio de transparencia busca que la norma en su aplicación sea clara e inteligible al receptor de la misma, el fin principal es que la norma genere certeza jurídica, y que el contribuyente pueda prever a futuro aplicación con todos y cada uno de los elementos para su validación, siempre originado desde un ámbito constitucional, y por otro lado evitar en lo posible con esa claridad que el ente fiscalizador actúe arbitrariamente o excediéndose en sus atribuciones normativas (abuso de derecho), y una tercera connotación sería que el órgano jurisdiccional al momento de aplicar la norma, utilice en primer lugar los principios de orden constitucional, las normas aplicables en consonancia con los principios generales de derecho. Cuando se analiza el principio de transparencia cabe citar un fallo del Tribunal Constitucional de España<sup>14</sup>, que indica: "**....los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma, por lo que no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de la misma**". En dicho fallo se analiza el principio de seguridad jurídica que tiene una íntima relación con la certeza es por ello que se cita ese fallo en virtud de lo cual se pretende dar una identidad de certeza jurídica tanto al principio de seguridad jurídica como al principio de transparencia, ya que tienen el mismo fin.

### **3.- TRANSPARENCIA Y ACCESO A LA INFORMACION TRIBUTARIA:**

En base a lo que se ha venido analizando la transparencia referida por Neumark, se refiere a una obligación del Estado, frente a los contribuyentes como producto de las nuevas corrientes internacionales, para éste al momento de formular el cumulo de las normas tributarias, logre por todos los medios a su alcance que las mismas sean claras y precisas, y se matiza a través de políticas de

---

<sup>14</sup> Sentencia 150/1990.

información, comunicación y difusión por todos los medios a su alcance, sin embargo existe la connotación pura del Estado en donde se crean una serie de normas que permiten actuar en su relación Estado-Administrados con la mayor claridad posible en sus normas y disposiciones, que van dirigidas a una efectiva rendición de cuentas de todos los funcionarios de gobiernos y que los fondos sean destinados para objetivos claramente delimitados en la propia ley y que tiendan a satisfacer el bien común; mientras que el acceso a la información se ha convertido en un verdadero derecho para los gobernados que exigen transparencia al Estado y sus funcionarios en el ejercicio de sus cargos. Y cuando analizamos dichas figuras por demás interesantes, se logra establecer que efectivamente ambas están ligadas por el vínculo Estado-gobernados, y esa relación pervive en su aplicación cuando se analiza desde el ámbito público y desde la perspectiva de los tributos. Cuando se analiza dichas figuras desde la perspectiva constitucional, ya que los contribuyentes tienen la carga de contribuir con los gastos públicos<sup>15</sup>, como una obligación de todos y cada uno de los ciudadanos<sup>16</sup> de la República de Guatemala, en base a su efectiva capacidad contributiva<sup>17</sup>, así mismo que lo anterior este en concordancia con el principio de igualdad tributaria<sup>18</sup>, y por supuesto que se privilegie desde

---

<sup>15</sup> **Artículo 135.- "Deberes y derechos cívicos:** Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: a).....b).....c).....d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. (**Constitución Política de la República de Guatemala**)

<sup>16</sup> Por su parte la Constitución de la República al imponer en el inciso d) del artículo 135, la obligación de contribuir a los gastos públicos advierte que es "en la forma prescrita por la Ley", la cual puede ser directa o indirecta, lo que permite el reconocimiento como sujetos de gravamen a esos patrimonios o bienes, ya que los tributos a quienes afectan real, aunque indirectamente, es a los titulares de aquellos patrimonios o bienes; por lo que el deber que tal inciso impone a los guatemaltecos, no excluye la posibilidad de gravarlos. Los impugnantes aducen violación al artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República, sin embargo esto se refiere a un deber de los guatemaltecos, que no excluye la posibilidad de gravar patrimonios o unidades económicas. Hace más de medio siglo en Guatemala el impuesto sobre utilidades, recaía sobre las empresas lucrativas, y desde entonces nuestro Derecho Fiscal ha sido constante en imponer tributaciones no sólo a las personas reconocidas expresamente en el Código Civil, sino también a las empresas y a los llamados patrimonio de afectación. Inconstitucionalidad General. **Expedientes 39-88 y 40-88.**

<sup>17</sup> El principio de capacidad de pago, garantizado por la Constitución, debe tener efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta manera, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo debe tomarse en cuenta la capacidad contributiva de los obligados personales de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los montos que hagan efectivo este principio que limita la potestad tributaria del Estado. Inconstitucionalidad General. **Expediente 889-95.**

<sup>18</sup> En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado. En este sentido se ha pronunciado esta Corte, al dar al principio de igualdad tributaria el sentido y alcances vertidos en la sentencia dictada el dieciocho de julio de



cualquier punto de vista la aplicación efectiva de las normas tributarias por medio del principio de legalidad<sup>19</sup> en materia tributaria, y en su caso la aplicación o destino del gasto público; Es por eso que el principio de transparencia tributaria se analiza desde una óptica no jurisdiccional, mientras que el libre acceso a la información tributaria es un mero derecho que se ejerce desde cualquier ámbito y puede llegar a su exigencia jurisdiccional por ser un derecho que consagra la Carta Magna vinculado al principio de la tutela judicial efectiva<sup>20</sup>, que tendrá que ser analizado a la luz del listado de garantías que protege nuestra Constitución Política de la República, es mas cuando el mismo se analice y no se encuentre comprendido en forma expresa se acudirá al artículo 44<sup>21</sup> del mismo cuerpo legal supremo.

---

mil novecientos noventa y uno, en la que afirmó que "La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias. Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado." (**Gaceta 21, página 14.**)

<sup>19</sup> Establecida ya la naturaleza de típico impuesto de los aranceles procede a continuación determinar si el Acuerdo Gubernativo emitido por el Presidente de la República viola el principio de legalidad tributaria. Para el efecto, es necesario transcribir el artículo 239 de la Constitución Política de la República que establece el principio de legalidad, como sigue: "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: 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 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". De la norma transcrita se establece que el Presidente de la República al haber aprobado modificaciones al tipo impositivo de los derechos arancelarios de importación mediante el artículo 2 del acuerdo que se impugna, modificó las bases de recaudación de un impuesto, entrando de esa forma en colisión directa con el artículo 239 de la Constitución. El hecho que el Acuerdo Gubernativo disminuya el tipo impositivo y no lo aumente, resulta irrelevante, porque se está modificando una de las bases de recaudación del impuesto y con ello se están afectando, inconstitucionalmente, los intereses del fisco guatemalteco. **Expediente 162-2004.**

<sup>20</sup> **Beltrán, Jorge R.**, obra colectiva "*Estudios de Derecho Constitucional Tributario*". Página 346. "*La efectividad de la tutela judicial –planteada entonces como emergente del principio del debido proceso– cuando es requerida en orden al control de la actuación de la administración pública, pone de resalto una cuestión de crucial importancia: la protección de la situación de los bienes jurídicos litigiosos durante la sustanciación del proceso, que es precisamente el tema o contenido de la decisión judicial que aquí se comenta.*"

<sup>21</sup> **Artículo 44.- Derechos inherentes a la persona humana.** Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana. El interés social prevalece sobre el interés particular. Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza. (**Constitución Política de la República de Guatemala**)

Tanto la transparencia como el acceso a la información pública en materia tributaria, tiene dos vertientes claramente definidas **la primera** es el derecho que el contribuyente tiene para conocer de una u otra forma las finanzas públicas y el gasto público con el objeto de enterarse como se están administrando los fondos públicos de los cuales él participa como un deber ciudadano, y **la segunda** es la información que las administraciones tributarias tienen de los contribuyentes, originadas de el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que el ente fiscalizador de los tributos tiene guardados como un celoso tesoro, pero que puede ser utilizado únicamente con fines fiscales y no de otra índole; es por lo anterior que comparto el criterio sostenido por la Doctora Gabriela Ríos Granados y la Doctora Issa Luna Pla<sup>22</sup>: **"...la transparencia fiscal en la administración incluye básicamente: i) la obligación de la autoridad en brindar asistencia al contribuyente y proveerle de información sobre el cumplimiento de tributar; ii) la obligación de la autoridad de informar a los contribuyentes sobre las normas y criterios bajo los cuales se rige el sistema fiscal mexicano. Al tiempo, el derecho al acceso de la información incluye: i) el acceso a la información de las acciones y gestiones de la administración tributaria, incluida la información que detentan los contribuyentes, así como el orden jurídico, reglas y criterios, y su origen político, y; ii) las restricciones al derecho de acceso a la información, como la reserva de la información, o secreto fiscal, pues no estamos ante un derecho de acceso a la información absoluto."** En ese sentido el Código Tributario vigente en Guatemala, establece un cumulo de atribuciones y obligaciones tanto del contribuyente como de la administración tributaria, sin embargo las mismas están diseminadas en el cuerpo de dicho Código, estableciendo tanto la transparencia fiscal como el derecho de acceso a la información, adicionalmente se encuentran normas de rango constitucional que establecen el derecho de acceso a la información así como una ley ordinaria que se le ha denominado Ley de Acceso a la Información Pública.

---

<sup>22</sup> Doctora Gabriela Ríos Granados e Issa Luna Pla, Transparencia Fiscal y Acceso a la Información. Instituto de Investigaciones UNAM 2012. (página 7)

Con respecto al termino transparencia, más que leyes específicas existen leyes generales que de alguna forma establecen parámetros por los cuales las autoridades administrativas tributarias, en exigencia de carácter internacional como OCDE<sup>23</sup> que en materia de transparencia ha establecido para los Estados miembros delimitaciones claras (dentro de dichos Estados miembros no se encuentra Guatemala), como generar normas o leyes que propicien la transparencia de los distintos países tanto miembros como no miembros. Es por lo anterior que distintos países entre los cuales se encuentra Guatemala, ha emprendido una larga carrera para actualizar sus normas y adaptarlas a los tiempos modernos, sobre todo por las exigencias internacionales, aunque internamente no estemos del todo acostumbrados y que nos cueste el poder ir al ritmo de la modernidad, ya que nuestra economía al igual que nuestro Estado está pasando crisis financiera al igual que muchos países de Latinoamérica. Es por eso mismo que Guatemala, se ha enfrascado en la búsqueda de soluciones en el ámbito tributario generando normas que busquen: **1.-** Mejorar el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente; **2.-** incrementar la verificación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y las facultades de comprobación y liquidación por parte de la administración tributaria; **3.-** Evitar fraudes y conflictos entre los contribuyentes y de estos frente a la Administración Tributaria; **4.-** La protección y garantía de los derechos del contribuyente y sus respectivos datos personales; **5.-** incrementar la obligación de rendición de cuentas de los distintos funcionarios de la Administración Tributaria y los entes que tiene una relación directa en el proceso recaudatorio; **6.-** Instrumento de cooperación internacional, en la búsqueda de capitales de inversión, búsqueda de soluciones que tiendan a evitar la evasión de impuestos, y con ello la creación de paraísos fiscales; Siendo estas reglas anteriores de difícil cumplimiento por un Estado que se encuentra caótico desde el punto de vista financiero, y los últimos cambios en el Ministerio de Finanzas Públicas y la Superintendencia de Administración Tributaria no dejar ver un panorama halagador en un futuro cercano.

---

<sup>23</sup> La **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos<sup>3</sup> (OCDE)** es un organismo de cooperación internacional, compuesto por 34 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. La OCDE fue fundada en 1960 y su sede central se encuentra en el Château de la Muette, en París (Francia).

Como lo he venido refiriendo en el inicio del presente trabajo, el término **transparencia**, se origina mucho tiempo atrás, sin embargo hoy en la era de la información se hace más necesario el desarrollarlo, ya que la economía es donde se ha buscado una solución y una delimitación, tal es el caso de Adán Smith y Neumark que de alguna forma han tratado dicho tema con una claridad específica, sin embargo, en su aplicación y delimitación se refieren a la **certeza**, que tiene una connotación jurídica, produciendo así efectos de distinta naturaleza, y lo que nos interesa en el presente caso es su análisis dentro del ámbito tributario. Es por lo anterior que debemos de partir de que el legislador en esa vinculación negativa con los hechos objeto de ordenamiento, realice una aplicación efectiva para que las leyes y disposiciones complementarias sean claras e inteligibles al receptor de la misma, y éste pueda prever a futuro su aplicación así como sus efectos. Así el Doctor Cesar García Novoa<sup>24</sup>, indica ***"Y dada la dimensión objetiva de esta realidad, la seguridad a la que nos referiremos es una seguridad normativa objetiva, que permita hablar de certeza y previsibilidad del ordenamiento, y no de una certeza entendida como un mero "deseo" o posición subjetiva del ciudadano...."*** Es por ello que existe una vinculación establecida entre el principio de transparencia y el principio de seguridad jurídica cuyo fin principal en el ámbito tributario es generar certeza.

Como el termino transparencia, en algunos países se inicio como una depuración necesaria, y con la cual se estableció una serie de reglas claras con el objeto que el administrado incrementara o desarrollara confianza con respecto a su gobierno, pero en otros países ha nacido de la exigencia internacional, de esa cuenta OCDE ha establecido que un país se considera transparente en el ámbito administrativo cuando sus impuestos satisfagan dos **especificaciones: 1.- Deben establecer claramente las condiciones de aplicabilidad a los contribuyentes de tal manera que dichas condiciones puedan ser incoadas en contra de las autoridades; y 2.- Detalles sobre el régimen, incluyendo**

---

<sup>24</sup> García Novoa, Cesar, libro "El principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria, España 2000.

***cualquier aplicación del mismo en el caso de un contribuyente en particular, deben estar disponibles a las autoridades fiscales de otros países interesados.*** Ante dichas especificaciones, tan generalmente establecidas, cuyos elementos dejan en una libertad grande a las distintas administraciones para interpretar de acuerdo a sus respectivos intereses las mismas, estableciendo que lo que se pretende a grandes rasgos es equiparar con reglas en estado de igualdad los distintos regímenes fiscales, y con ello homologar las cargas impositivas tanto en los países miembros como en los no miembros, pero que están supeditados no por obligación, sino lo que he llamado ***precaución***, ya que si un país no miembro no se adapta corre el riesgo como ha sucedido en pasar a formar parte de la lista (negra) de paraísos fiscales y cuyos ojos del mundo se ponen sobre el mismo, al igual que el dedo señalador de prácticas fiscales irregulares o no claras, es por ello que dicha institución (**OCDE**) estableció de igual forma el termino no-transparencia, para identificar a los países cuyas normas no son claras y establecen un cumulo de preferencias en sus cargas impositivas.

Como bien lo indica **Rafael Navas Vázquez**<sup>25</sup>, al igual que los profesores de la Universidad de Oviedo, Monasterio (Carlos) y Fernández (Roberto) quienes resumen el **concepto de transparencia** [por remisión a otro autor (Kopits)] señalando que supone: 1.- Una actuación del Sector Público ampliamente abierta a los ciudadanos; 2.- Con información de la estructura y funciones de los diversos niveles de gobierno; 3.- y de los las intenciones de política fiscal y datos completos sobre las cuentas públicas, así como proyecciones de tendencias futuras. Toda esta información debe ser accesible, comprensible, comparable y periódica. Debe subrayarse también, que se erige al **ciudadano** en destinatario principal de la información.

Es por lo anterior que algunos han indicado que el termino transparencia en el ámbito tributario, es disponer de normas claras, procedimientos garantistas, y efectivo cumplimiento en el gasto

---

<sup>25</sup> Consejero Mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía que se refiere al primer epígrafe del *Código de buenas prácticas de transparencia fiscal* del Fondo Monetario Internacional se titula "**Clara definición de funciones y responsabilidades**".

público, que represente el efectivo cumplimiento en inversión de los ingresos fiscales, generando servicios efectivos que cumplan con los objetivos necesarios que lleven al fin último del Estado que es el **bien común**<sup>26</sup>, que genere para los contribuyentes, confianza y certeza en las normas y disposiciones de aplicación en el ámbito tributario.

En base a lo anterior es necesario establecer que el contribuyente tiene derechos claramente contenidos en la Constitución Política de la República, y por lo tanto un instrumento de la transparencia es brindar al contribuyente por parte del ente fiscalizador asistencia necesaria para que pueda ejercer todos y cada uno de sus derechos de conformidad con los principios generales del derecho; en ese sentido el contribuyente frente a la Administración Tributaria es un elemento importante porque en él se centra la actividad principal del fisco que es recaudar, en su caso determinar<sup>27</sup> el hecho generador y el monto del tributo correspondiente.

Uno de los elementos importantes en el ámbito de la transparencia es la consulta tributaria, en Guatemala dicha figura se establece en el Código Tributario en el artículo 102<sup>28</sup> como un procedimiento ante la Administración Tributaria, que de alguna

---

<sup>26</sup> **Constitución Política de la República. Artículo 1.- Protección de la Persona.** El Estado de Guatemala, se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común. (**Constitución Política de la República de Guatemala**).

"...la Constitución Política dice en su artículo 1 que el Estado de Guatemala protege a la persona... pero añade inmediatamente que su fin supremo es la realización del bien común, por lo que las leyes... pueden evaluarse tomando en cuenta que los legisladores están legitimados para dictar las medidas que, dentro de su concepción ideológica y sin infringir preceptos constitucionales, tiendan a la consecución del bien común. Al respecto conviene tener presente que la fuerza debe perseguir objetivos generales y permanentes, nunca fines particulares..." Gaceta No. 1, expediente No. 12-86, página No. 3, sentencia: 17-09-86."

<sup>27</sup> **Código Tributario. Artículo 98. Atribuciones de la Administración Tributaria.** La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias.....3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.

<sup>28</sup> **Código Tributario. Artículo 102. Consulta, requisitos y efectos.** La Administración Tributaria atenderá las consultas que se le formulen por quien tenga un interés persona y directo sobre una situación tributaria concreta, con relación a la aplicación de este código y de las leyes tributarias. El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea. La presentación de la consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de las respectivas obligaciones tributarias. La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo curte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado. La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles contado a partir de la presentación de la consulta.

forma se encuentra vinculado con el artículo 28<sup>29</sup> de la Constitución Política de Guatemala, que establece el derecho de petición. En la consulta tributaria se establecen elementos de necesario análisis ya que únicamente se atenderán consultas de quienes tengan un interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta con respecto a la aplicación del Código Tributario y las demás leyes tributarias, la cual origina una respuesta por parte del ente fiscalizador, la cual no tiene carácter de resolución, razón por la cual no puede ser impugnada por cualquiera de los recursos administrativos que la ley contempla, y tiene efectos vinculantes con la administración tributaria con respecto al caso consultado, de dicha consulta tiene que darse respuesta en el plazo de sesenta días hábiles, sin embargo el hecho que la consulta nunca sea resuelta acarrea incumplimiento de deberes de conformidad con el artículo 96 del Código Tributario, aplicándose las sanciones administrativas que determina la Ley del Servicio Civil y la Ley de Responsabilidades, sin perjuicio de las acciones civiles y penales que correspondan.

De igual forma otra circunstancia que es necesario mencionar con respecto a la transparencia en materia tributaria podría referirse a la publicación de las sentencias que se encuentren firmes y que sean originadas de los procesos en materia tributaria, en que hubiera participado la Superintendencia de Administración Tributaria, debiendo cargarlas en el sitio web, y publicarlas en el Diario Oficial y en uno de los diarios de mayor circulación en el país,

---

<sup>29</sup> **Artículo 28.- Derecho de petición.** *Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.*

*"...De conformidad con lo que establece el artículo 28 de la Constitución, los habitantes de la República tienen el derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme a la ley. Este precepto, en concordancia con el artículo 10 inciso f) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establece que en materia administrativa el término máximo para resolver y notificar las resoluciones es el que señala la ley específica aplicable al caso concreto o, en su defecto, el de treinta días. En caso de que la autoridad omita el cumplimiento de la obligación referida en dicho término el interesado puede acudir al amparo para que se fije un plazo razonable a efecto de que cese la demora en resolver y notificar..." Gaceta No. 54, expediente No. 661-99, página No. 296, sentencia: 27-10-99.*

*"...La potestad de los administrados de dirigir peticiones a la autoridad, individual o colectivamente, se encuentra garantizada como un derecho subjetivo público en el artículo 28 constitucional. De ello deviene la obligación del órgano ante el cual se formule la solicitud de resolver, acogiendo o denegando la pretensión, dentro del plazo que la ley rectora del acto establece..." Gaceta No.61, expediente No. 1161-00, sentencia: 18-07-01. (Constitución Política de la República de Guatemala).*

por dos veces durante cada año calendario<sup>30</sup>; dicha obligación de alguna forma establece parámetros de comportamiento de los contribuyentes frente a las actividades y atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria. De igual forma el Código Tributario en la reciente reforma tributaria establece en el artículo 145 "A", un mecanismo previo para solucionar un conflicto tributario, ya que faculta a la Administración Tributaria para que una vez revisadas las declaraciones, determinaciones y documentación de soporte y se diera cuenta de inconsistencias o errores que no constituyan delito o falta penales, podrá conceder audiencia al contribuyente para que subsane dichas inconsistencias o errores, y en su caso si las aceptare en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, deberá pagar el impuesto que resulte y el pago de intereses con una rebaja del cuarenta por ciento y la sanción por mora una rebaja del ochenta por ciento, siempre que el pago se efectúe dentro de los cinco días a partir de la suscripción del acta administrativa, y si fuera solo de incumplimiento de deberes formales se impondrá la multa y una rebaja del ochenta por ciento.

De acuerdo con la facultad auto-reguladora que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria (resolución del Directorio 230-2001<sup>31</sup>) en Guatemala, a iniciado un proceso de vincular a la banca, para la presentación y pago de los tributos en forma electrónica, a esto se le ha llamado BANCASAT, esto de alguna forma pone a la modernidad y a las operaciones electrónicas como un elemento principal para el cumplimiento de las obligación tributarias, y mejorar el control por parte de el ente fiscalizador; de igual forma se ha remplazado los formularios impresos por los electrónicos por medio de la resolución Banca-Sat cuatro<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> **Código Tributario. Artículo 101 B. ARTICULO 101 "B".** \*Obligatoriedad de publicar sentencias. La Administración Tributaria deberá publicar como mínimo en su página Web, en el Diario Oficial y en uno de los diarios de mayor circulación, dos veces durante cada año calendario, un listado que contenga los datos de las sentencias firmes emitidas en los procesos en materia tributaria en los que hubiere intervenido la Administración Tributaria, dentro de los cuales deberán citarse por lo menos: el nombre del contribuyente, el Número de Identificación Tributaria, el número de proceso, y la sanción emitida.

<sup>31</sup> **ARTICULO 1.** Denominación. Se establece un régimen optativo de presentación de declaraciones juradas y de pagos mediante un sistema de transferencia electrónica de datos, el cual operará con la intervención de las entidades bancarias que, previa autorización de la SAT, pongan a disposición de los contribuyentes este servicio. El régimen se denominará BancaSAT y utilizará procedimientos orientados al auto-servicio apoyándose en sistemas informáticos basados en tecnología orientada a Internet.

<sup>32</sup> **PRIMERO:** Los formularios en papel utilizados para declarar y pagar impuestos especiales se reemplazan por formularios electrónicos creados para el mismo efecto. **SEGUNDO:** El artículo anterior se refiere a los siguientes



Gran parte de los problemas en nuestros países es la poca o nula información con respecto a los derechos de los contribuyentes, es por eso que la Administración tributaria ha iniciado un programa que se denomina cultura tributaria<sup>33</sup>, que pretende dar información necesaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias generando cultura de pago de nuestros impuestos, sin embargo en la actualidad no existe una normativa que defina en forma compendiada todos los derechos del contribuyente, ya que el cumulo se encuentra diseminado en la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario y las demás leyes tributarias específicas.

Muchas de las actitudes de incumplimiento de las obligaciones tributarias, no se debe a un mero acto voluntario, sino a un desconocimiento de los mecanismos para el pago de impuestos, es por ello que se ha establecido por medio del artículo 120 del Código Tributario una obligación para que los contribuyentes se actualicen en forma anual; de igual forma la aplicación de los criterios por parte del ente fiscalizador es necesario para crear un grado de certeza en la aplicación de la ley, es por ello que la Superintendencia de Administración Tributaria de conformidad con el artículo 98 numeral 12, se establece que entre una de las atribuciones de dicho ente, esta de la velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal, sin embargo la Administración Tributaria en este caso, en forma reiterada se ha negado a cumplir con los criterios jurisdiccionales firmes, bajo el argumento de que no son fallos

---

formularios que se detallan a continuación: Declaración Jurada y recibo de pago del impuesto sobre cigarrillos fabricados a máquina; El formulario en papel SAT-5051 se reemplaza por el formulario electrónico SAT-5059. Declaración Jurada y recibo de pago del Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo; El formulario en papel SAT-6011 se reemplaza por el formulario electrónico SAT-6019. Declaración Jurada y Recibo de Pago al Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas destiladas, Cervezas, Otras Bebidas Fermentadas, Bebidas Gaseosas y Otros Productos; El formulario en papel SAT-3033 se reemplaza por el formulario electrónico SAT-3039. Declaración Jurada y Recibo de Pago Impuesto Específico a la Distribución de Cemento; El formulario en papel SAT-9201 se reemplaza por el formulario electrónico SAT-9209.

<sup>33</sup> En síntesis, los ejes centrales para la promoción de la Cultura Tributaria son la Información, la Formación y la Concienciación, los cuales se articulan en torno a la razón como móvil deseable fundamental de la acción de tributar, y se incorporan en una estrategia de comunicación cuyo mensaje central es: "Para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones, yo ciudadano, debo asumir mi responsabilidad de pagar impuestos porque, al hacerlo, cumplo con Guatemala". Portal de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala.

jurisprudenciales, circunstancia que no está debidamente regulada, porque en la ley se refieren los fallos jurisdiccionales, y en muchos casos no llega a plantearse casación, por lo que la Corte Suprema de Justicia nunca conoce y establece jurisprudencia como mecanismo de interpretación de las normas<sup>34</sup>, dejando en el aire los criterios jurisdiccionales y con ello se niega al efectivo cumplimiento de los criterios de los tribunales en casos reiterativos, generando con ello una incertidumbre en el contribuyente.

Por su parte la Administración Tributaria ejerce transparencia, por medio del Superintendente de Administración Tributaria, al presentar los informes<sup>35</sup> respectivos al Congreso de la República, así como cualquier clase de informe que le pida el presidente o el directorio en pleno con respecto a las distintas actividades de dicho órgano. Así como la planeación pública con respecto a la recaudación tributaria, la política de información pública relacionada con sus ingresos así como sus gastos, de igual forma son parte de la transparencia, las estadísticas, por tipo de impuesto, por sujetos o cualquier otra clase que delimite el actuar de dicho ente descentralizado del Estado, y por supuesto la comunicación con otros entes del Estado como lo es el Ministerio de Finanzas Públicas, el Instituto de Estadística Nacional, y otros que de alguna u otra forma hace que su información sea vital, y con el objeto de que los datos de los contribuyentes se mantengan actualizados.

Por último el intercambio efectivo de información se ha vuelto en un elemento importante de la transparencia con respecto al contribuyente, en ese sentido es una de las exigencias los denominados convenios de intercambio de información, así el legislativo al modificar el Código Tributario, incorporo el artículo 98 "A" al mismo y estableció que la Superintendencia de Administración Tributaria como parte de sus atribuciones, podrá suscribir con otras administraciones tributarias, convenios de cooperación mutua e intercambio de información, dichos convenios al tenor del

---

<sup>34</sup> Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial.

<sup>35</sup> 32 **Artículo 23.-** .....n)Presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la SAT. o) Remitir al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la SAT, durante el primer trimestre de cada año. (Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria)

mencionado artículo dejan lugar a duda su aplicabilidad y su posible confrontación con la propia Constitución, ya que al tenor del artículo 171 literal l), el mismo otorga únicamente al Congreso de la República la facultad de aprobar, antes de su ratificación, los tratados, convenios o cualquier arreglo internacional, así mismo el artículo 183 literal k) del mismo cuerpo normativo, establece que el Presidente de la República es el encargado de someter a la consideración del Congreso de la República de Guatemala, para su aprobación y antes de su ratificación, los tratados y convenios de carácter internacional y los contratos y concesiones sobre servicios públicos. Dichos convenios de intercambio de información crean una discusión férrea con respecto a su validez por entes o sujetos que al tenor de la Constitución, no reúnen las condiciones necesarias, para su otorgamiento; además los convenios de intercambio de información al lograr pasar el valladar de la norma suprema, se iniciaría una discusión con respecto al procedimiento contentivo para obtener la información de los países suscriptores del convenio ya que en todo caso deberá ser materia de análisis la notificación al contribuyente para no violarle sus derechos protegidos, y deberán ser utilizados únicamente cuando sea en el ámbito tributario, protegiendo el secreto fiscal como un verdadero privilegio o como una regla de excepción, ya que las informaciones que se den en materia tributaria gozan del privilegio de la confidencialidad, carga hecha a los funcionarios y empleados del ente fiscalizador, debiendo tener por lo tanto, cuidado especial en su regulación porque podrían utilizarse en forma indebida o mal utilizarse, dependiendo del presupuesto normativo, en ese sentido los convenios de intercambio de información son muy específicos y escrupulosos al momento de establecer los mecanismos de intercambio de información celebrados por las distintas Administraciones Tributarias sobre datos de los contribuyentes y los distintos impuestos afectos delimitándolos con una enorme claridad para evitar su denuncia posterior, o su incumplimiento mediatizado por situaciones de orden político. En base a lo anterior es necesario sopesar que existen presiones internacionales tal es el caso de OCDE que promueve la discusión de convenios bilaterales o multilaterales para establecer el acceso a la información bancaria con fines o propósitos fiscales que permite a los países combatir el crimen

organizado, así como tratar de evitar la evasión fiscal de fondos no declarados en un país, pero contenidos en cuentas bancarias establecidas en otros países.

Así mismo se ha buscado por parte de los distintos países generar reglas o normas generales preventivas anti-elusivas, o sea que los distintos organismos legislativos establezcan con claridad normas que prevengan las practicas elusivas en los contribuyentes, sean estos individuales o jurídicos, así el Doctor Heleno Taveira Torres establece en su libro "***Derecho Tributario y Derecho Privado***" (página 235) "***entre los métodos para controlar las consecuencias de la elusión tributaria, el que garantiza una mayor seguridad jurídica y certeza a los destinatarios continúa siendo el método analítico, de reglas preventivas, o normas de corrección, como prefieren denominarlas algunos. Es, sin duda, el más antiguo de todos los métodos, pero todavía el único que satisface criterios de justicia y de seguridad, merece repetirse. Las llamadas normas de prevención o de corrección no son normas propiamente antielusivas. Son formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva, al prohibir el uso de beneficios fiscales, ampliar el alcance del concepto de materia imponible o limitar el uso de créditos.***" Estas normas de corrección se usan para cerrar espacios de elusión, sin embargo existen normas generales que buscan castigar las intenciones negócias, el abuso de derecho, el fraude de ley. En Guatemala con la nueva reforma tributaria, se incorporo la figura de la simulación en el artículo 16 "A" del Código Tributario<sup>36</sup>, copiando la figura del Código Civil, razón por la cual cuando los elementos son de distinta naturaleza el homologar figuras puede ser contraproducente, es por ello que se promovió acción de inconstitucionalidad por grupos empresariales, que origino la suspensión provisional, y

---

<sup>36</sup> ***Código Tributario. Artículo 16 A: Simulación Fiscal.*** La Administración Tributaria formulará los ajustes que corresponda, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas las verdaderamente interesadas. En estos casos, la Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o a responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda. \* ***Suspendido provisionalmente 26-05-2012; y Declarado inconstitucional por el expediente 1898-2012 el 22-08-2013.***

posteriormente se declaro inconstitucional con fecha veintidós de agosto de dos mil trece.

## CONCLUSIONES:

- 1.- El termino transparencia en el ámbito tributario, es disponer de normas claras, procedimientos garantistas, y efectivo cumplimiento en el gasto público, que represente el efectivo cumplimiento en inversión de los ingresos fiscales, generando servicios efectivos que cumplan con los objetivos necesarios que lleven al fin último del Estado que es el **bien común**<sup>37</sup>, que genere para los contribuyentes, confianza y certeza en las normas y disposiciones de aplicación en el ámbito tributario.
- 2.- El acceso a la información pública, es reconocido como un derecho fundamental por la legislación de Guatemala, mientras que en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derecho Humanos se considera una manifestación de la libertad de pensamiento.
- 3.- La transparencia y el acceso a la información pública son principios que se interrelacionan en cada uno de sus elementos, sin embargo sus efectos son de distinta naturaleza ya que el primer persigue la certeza, y el segundo su fin principal es la libertad de acceso a la información como un derecho fundamental.

---

<sup>37</sup> **Artículo 1.- Protección de la Persona.** *El Estado de Guatemala, se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común. (Constitución Política de la República de Guatemala). "...la Constitución Política dice en su artículo 1 que el Estado de Guatemala protege a la persona... pero añade inmediatamente que su fin supremo es la realización del bien común, por lo que las leyes... pueden evaluarse tomando en cuenta que los legisladores están legitimados para dictar las medidas que, dentro de su concepción ideológica y sin infringir preceptos constitucionales, tiendan a la consecución del bien común. Al respecto conviene tener presente que la fuerza debe perseguir objetivos generales y permanentes, nunca fines particulares..." Gaceta No. 1, expediente No. 12-86, página No. 3, sentencia: 17-09-86."*