

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**CONTRAVENCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO
CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONTENIDO EN EL
ARTÍCULO 15 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPUBLICA DE
GUATEMALA**

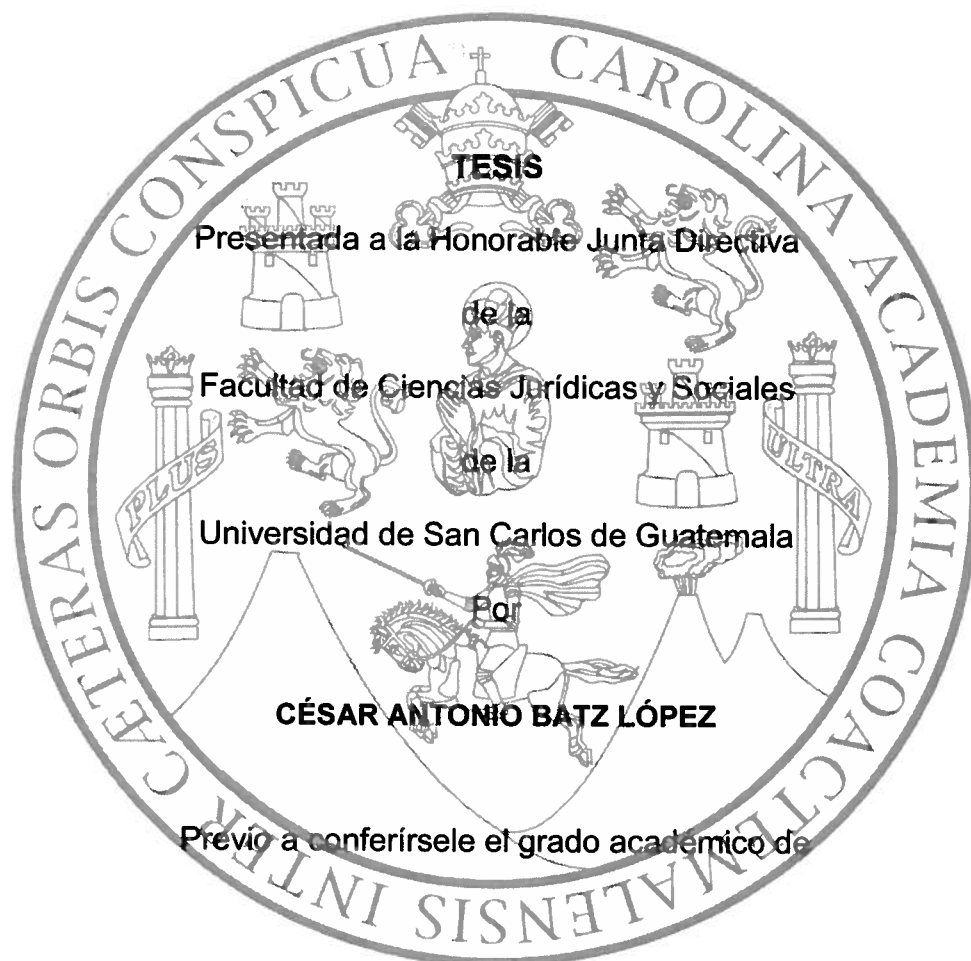


CÉSAR ANTONIO BATZ LÓPEZ

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2016

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**CONTRAVENCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO
CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONTENIDO EN EL
ARTÍCULO 15 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE
GUATEMALA**



LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, noviembre de 2016

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda.	Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br.	Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

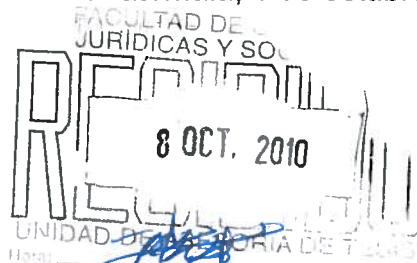
Lic. Luis Felipe Lepe Monterroso
ABOGADO Y NOTARIO

5 avenida 5-20, zona 2, Ciudad de Guatemala. Tels: 2232-3083/ 2285-3560/ 2285-1088



Guatemala, 1 de octubre de 2010

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



En cumplimiento de la resolución emitida por la Unidad de Asesoría de Tesis de fecha once de mayo del año dos mil diez, en la cual se me nombró como asesor del bachiller **CÉSAR ANTONIO BATZ LÓPEZ**, en la elaboración del trabajo de tesis titulado: **"INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO"**, con base al Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, me permito exponer los siguientes aspectos:

Entre las modificaciones formuladas al estudiante, se encuentra el cambio de título para su informe final de tesis, el cual pasa a intitularse a partir de esta actuación como: **"CONTRAVENCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 15 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"**.

El contenido científico y técnico de la tesis, estriba en el análisis del Artículo 66 del Código Tributario en cuanto a que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. Este artículo, contraviene al texto constitucional del Artículo 15 de la Carta Magna, por cuanto la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

Los métodos empleados son: el inductivo, el deductivo, el analítico y el sintético. En cuanto a las técnicas que empleó el estudiante son las bibliográficas y las de campo. La redacción del trabajo en general, es apegado a las reglas que la sintáxis y la gramática establecen para tal efecto, logrando en forma clara y concreta, presentar sus principales afirmaciones en torno al tema en cuestión.

La bibliografía citada evidencia lo antes mencionado, ofreciéndose un adecuado estudio de autores nacionales e internacionales.

La contribución científica del trabajo es proponer una reforma a la normativa tributaria para que ésta no colisione con la Constitución Política de la República de Guatemala.

Lic. Luis Felipe Lepe Monterroso
ABOGADO Y NOTARIO

5 avenida 5-20, zona 2, Ciudad de Guatemala. Tels: 2232-3083/ 2285-3560/ 2285-1088



Estoy de acuerdo con las conclusiones y recomendaciones del ponente en el sentido de que si se trata de una sanción a una simple infracción tributaria (administrativamente), aplicar la ley con retroactividad de conformidad con lo establecido en el Artículo 66 del Código Tributario, se traduciría en una vulneración a un principio constitucional y por ende estamos frente a una norma inconstitucional; ahora bien, si estamos frente a la pena ocasionada por la comisión de un delito tributario, aplicar la ley retroactivamente no origina ninguna contradicción legal.

He guiado personalmente al sustentante durante todas las etapas del proceso de investigación científica, aplicando los métodos y técnicas apropiadas para resolver la problemática esbozada; con lo cual comprueba la hipótesis planteada conforme a la proyección científica de la investigación.

El trabajo de tesis en cuestión, reúne los requisitos legales prescritos, razón por la cual, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que el mismo pueda continuar el trámite correspondiente, para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente,


Lic. Luis Felipe Lepe Monterroso
Col. 8233

Lic. Luis Felipe Lepe Monterroso
Abogado y Notario

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, trece de octubre de dos mil diez.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) CARLOS GIOVANNI MELGAR GARCÍA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante CÉSAR ANTONIO BATZ LÓPEZ, Intitulado: "CONTRAVENCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 15 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
MTCL/slh.

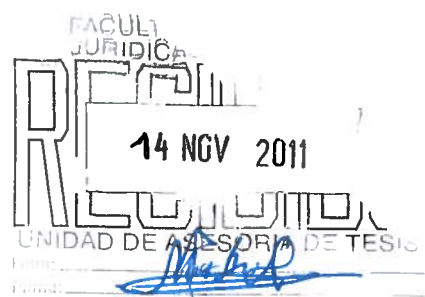


Lic. CARLOS GIOVANNI MELGAR GARCÍA
ABOGADO Y NOTARIO

Sexta avenida 11-43 zona 1, edificio Pan Am, oficina 203, ciudad de Guatemala
melgarymelgar@yahoo.com Teléfono: 55026727 56670437

Guatemala, 14 de noviembre de 2011

Licenciado.
Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Estimado Licenciado Castro:

De conformidad con la resolución emanada de la Unidad bajo su mando, con fecha trece de octubre de dos mil diez y en cumplimiento del nombramiento designado en mi persona, en calidad de Revisor del trabajo de tesis del Bachiller **CÉSAR ANTONIO BATZ LÓPEZ**, quien se identifica con carné: 200111709 intitulado: **"CONTRAVENCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 15 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA."** procedo a dictaminar respecto al nombramiento referido, de acuerdo a lo siguiente:

- I. Dentro del trabajo de tesis revisado, se encuentra contenido un análisis jurídico, doctrinario relacionado con la **CONTRAVENCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 15 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.**

- II. El aporte a resaltar en el trabajo de tesis es su contribución científica a la sociedad guatemalteca, ya que contiene las etapas del conocimiento científico, conocimiento que es aplicado a una temática compleja, como lo es la **CONTRAVENCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 15 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.**


Lic. CARLOS GIOVANNI MELGAR GARCÍA
ABOGADO Y NOTARIO

Sexta avenida 11-43 zona 1, edificio Pan Am, oficina 203, ciudad de Guatemala
melgarymelgar@yahoo.com Teléfono: 55026727 56670437



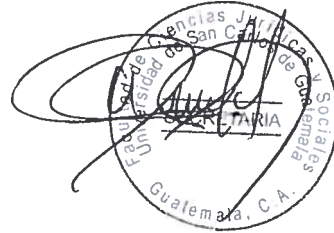
- III. En el lapso de la Revisión del trabajo de tesis, el bachiller Batz López, atendió las sugerencias y cambios propuestos por mi persona, cuidando con mucha atención y esmero, el desarrollo de cada uno de los temas que comprenden el trabajo de tesis, por lo que el trabajo e investigación se ajusta a los requerimientos contenidos en el normativo respectivo y desde el punto de vista científico, la metodología empleada, las técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones, recomendaciones y bibliografía consultada, son congruentes con los temas propuestos.
- IV. En conclusión, para la elaboración del trabajo de investigación, se ha cumplido con lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, en tal virtud, en mi calidad de revisor, me permito emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, por lo tanto **APRUEBO** el trabajo de tesis en mención. Por lo que el presente trabajo de tesis del bachiller **CÉSAR ANTONIO BATZ LÓPEZ** puede ser sometido a discusión en el examen público de graduación.

Sin otro particular, me suscribo de usted:



Lic. Carlos Giovanni Melgar García
ABOGADO Y NOTARIO

LIC. CARLOS GIOVANNI MELGAR GARCÍA
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO NÚMERO 5912
“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 06 de junio de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante CESAR ANTONIO BATZ LOPEZ, titulado CONTRAVENCIÓN DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 15 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

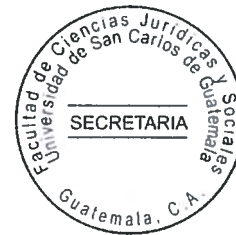
WELM/srrs.

Lic. Daniel Mauricio Tejada Ayesas
 Secretario Académico



Lic. Avldán Ortiz Crollana
 DECANO





DEDICATORIA

- A DIOS:** A quien dedico el presente logro académico, por haberme dado la oportunidad de alcanzarlo, porque sin Él no sería una realidad.
- A MIS PADRES:** Juan Batz y Catalina López, con mucho amor, por haberme dado la vida y a quienes les debo todo lo que ahora soy; agradeciéndoles sus sabios consejos, por su amor, apoyo incondicional y ser ejemplo de lucha en mi vida.
- A MIS HIJOS:** Hebel y David, los angelitos que envió Dios a mi vida, con todo mi amor y aprecio pues ustedes son bendición, luz y alegría en mi vida.
- A MI ESPOSA:** Beatriz, por su amor, ayuda y comprensión a lo largo de mis estudios universitarios.
- A MIS HERMANOS:** Marlenny, Eddy, Leticia y Carlos, a quienes quiero y agradezco todo su apoyo; esperando sirva de ejemplo el presente logro, el triunfo es de ustedes también.
- A TODA MI FAMILIA:** Abuelos y abuelas, tíos y tías, primos y primas a quienes quiero y recuerdo siempre. Y a mis sobrinos Nahil e Iktan a quienes quiero muchísimo.
- A:** Los profesionales y personas quienes a través de sus consejos y ánimos contribuyeron al presente logro. En especial a los Abogados y Notarios Marcial Calderón Mancilla y Aura Patricia Barrera Gudiel.

EN ESPECIAL:

A la gloriosa y tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, que hoy me honran con tan preciado galardón a quienes pondré muy en alto en el noble ejercicio de la profesión.





ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Constitucionalismo y derecho administrativo.....	1
1.1. Definición de constitucionalismo.....	1
1.2. La Constitución Política de la República de Guatemala.....	3
1.3. Supremacía de la Constitución Política.....	4
1.4. Jerarquía normativa.....	6
1.5. Jurisdicción constitucional.....	7
1.6. Generalidades del derecho administrativo.....	8
1.7. Evolución histórica del derecho administrativo.....	11
1.8. Principio del procedimiento administrativo.....	13
1.8.1. Impulso de oficio.....	14
1.8.2. Informalidad.....	15
1.8.3. Principio de defensa.....	16
1.8.4. Imparcialidad.....	17
1.8.5. Procedimiento escrito.....	18
1.8.6. Procedimiento sin costas.....	18
1.8.7. Sencillez, rapidez, economía y eficacia.....	18
1.8.4. Principio de legalidad.....	19

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	21
2.1. Definición.....	21
2.2. División del derecho tributario.....	23
2.3. Finanzas públicas.....	24
2.4. La actividad financiera del Estado.....	26



Pág.

2.5.	Fundamentos y objetivos de la actividad financiera.....	27
2.6.	Principios constitucionales del derecho tributario.....	31
2.7.	El poder tributario.....	33
2.8.	La relación jurídico-tributaria.....	36
2.9.	La obligación tributaria.....	37
2.10.	El tributo.....	38
2.11.	Clasificaciones.....	38
2.12.	Determinación de la obligación tributaria.....	45
2.13.	Extinción de la obligación tributaria.....	46

CAPÍTULO III

3.	Infracciones y sanciones tributarias.....	53
3.1.	Definición de infracciones tributarias.....	53
3.2.	Sanciones tributarias.....	54
3.3.	Las sanciones en el derecho tributario guatemalteco.....	67

CAPÍTULO IV

4.	Contravención del Artículo 66 del Código Tributario al principio constitucional de irretroactividad de la ley contenido en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala.....	69
4.1.	Principio de irretroactividad de la ley.....	69
4.2.	Devenir histórico.....	79
4.3.	Principio de seguridad jurídica.....	80
	CONCLUSIONES.....	83
	RECOMENDACIONES.....	85
	BIBLIOGRAFÍA.....	87



INTRODUCCIÓN

El motivo por el cual se lleva a cabo una investigación acerca del Artículo 66 del Código Tributario de Guatemala; consiste en el hecho de que su contenido plantea una contradicción a la prohibición constitucional de aplicar una norma en forma retroactiva.

El artículo en cuestión, establece taxativamente que tendrán efecto retroactivo las normas que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas; mientras que el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

La hipótesis que se comprobó es la siguiente: Al aplicar la ley con retroactividad de conformidad con lo establecido en el Artículo 66 del Código Tributario, se violenta el principio constitucional de irretroactividad de la ley contenido en la Carta Magna de Guatemala.

Los objetivos de la investigación se lograron al determinar la existencia de una contradicción entre el Artículo 66 del Código Tributario y el Artículo 15 de la Carta Magna; así también se establecieron al menos en el plano teórico, los argumentos de la inconstitucionalidad que derivan de la problemática planteada; además se analizó la diferencia entre la infracción tributaria y el delito tributario para establecer si el contribuyente infractor quedará sometido a un procedimiento administrativo ante la SAT o a un proceso penal ante un órgano jurisdiccional competente.



Los métodos científicos de investigación utilizados fueron el analítico, el deductivo, el sintético y el inductivo. El primero para el análisis general del derecho tributario y las infracciones y sanciones tributarias. El deductivo permitió la conformación de los temas y subtemas. El sintético y el deductivo para elaborar el informe final de acuerdo a la doctrina, a la legislación y a la realidad actual sobre la falta de cumplimiento del pago de tributos. La técnica bibliográfica permitió el análisis y la recopilación de los documentos y material de estudio.

La tesis contiene cuatro capítulos de la siguiente forma, en el primer capítulo se analiza el constitucionalismo, la supremacía constitucional, la jerarquía, la jurisdicción, el derecho administrativo y los principios del derecho administrativo; el capítulo segundo, trata del derecho tributario, sus principios constitucionales y su división, así como de la actividad financiera del Estado, el poder y la obligación tributaria; el tercer capítulo trata todo lo relacionado a las infracciones y las sanciones tributarias en Guatemala; y el capítulo cuarto contiene el análisis de la contradicción del Artículo 66 del Código Tributario al principio de irretroactividad de la ley regulado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Determinando que la aplicación del Artículo 66 del Código Tributario, no obstante ser de beneficio para el contribuyente, produce consecuencias que atentan contra la seguridad jurídica que debe prevalecer en todo estado de derecho, violentando con dicha aplicación las garantías mínimas establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala.



CAPÍTULO I

1. Constitucionalismo y derecho administrativo

Para establecer adecuadamente el presente estudio, se hace necesario partir del análisis del constitucionalismo. La definición, generalidades y demás elementos que permitan conocer este importante tema del derecho constitucional, servirán de base para la comprensión adecuada de esta investigación.

1.1. Definición de constitucionalismo

Debido a que no existe una amplia gama de definiciones acerca de constitucionalismo como palabra y como institución política histórica; se revisan a continuación algunas de las pocas que se han propuesto por algunos autores, como el caso del autor guatemalteco Gerardo Prado quien a manera de definición de constitucionalismo señala: "La palabra constitucionalismo está compuesta por el adjetivo constitucional, o sea lo que se relaciona con Constitución de un Estado, y por el sufijo ismo, que se emplea generalmente para formar sustantivos abstractos sobre nombres propios o comunes, o indica alguna tendencia moderna vinculada con la práctica de principios religiosos (cristianismo), artísticos (cubismo) o filosóficos, como en nuestro caso particular, que denota doctrina o práctica de principios de derecho para adherirnos al sistema liberal constitucional."¹ Todo lo anterior evidencia el carácter científico del

¹ Prado, Gerardo. **Derecho constitucional**. Pág. 7.



término constitucionalismo, que permite establecer su formalidad histórica, jurídica, política y social a la vez.

Dicha exposición que realiza el jurista citado, no puede tomarse esencialmente como una definición del concepto aludido, toda vez que constituye más bien, la alusión al término que a su contenido.

Una definición más adecuada del concepto la ofrece Sanchez Viamonte, el cual a su vez es citado por el autor Manuel Ossorio: "El ordenamiento jurídico de una sociedad política mediante una Constitución escrita, cuya supremacía significa la subordinación a sus disposiciones de todos los actos emanados de los poderes constituidos que forman el gobierno ordinario."²

Esta es una definición más acorde con lo que se busca y además, representa en mejor forma lo que ha de entenderse en general por dicha institución.

Es importante hacer mención que diccionarios como el de Guillermo Cabanellas no contienen una definición al respecto de dicha palabra, lo que puede conducir a pensar acerca de que la misma sea más propia en el mundo de la ciencia política que la jurídica. En suma, se trata del ordenamiento constitucional que se representa por ende en una Constitución Política.

² Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 162.



1.2. La Constitución Política

En sentido material, la Constitución Política es el conjunto de principios, instituciones, formas de vida, soluciones, etc., que los integrantes de una sociedad han adoptado como un medio para regular sus relaciones y lograr una superación colectiva, que no necesariamente tienen que estar consignados en un documento, pero que los han aceptado y con ellos han constituido ya un sistema particular de vida, han creado su propia organización y han formado un Estado.

“En sentido formal, la Constitución Política es el conjunto de normas jurídicas que integran los principios fundamentales y las instituciones básicas de un Estado que las ha adoptado como Ley Suprema, con el objeto de establecer la forma de organización, regulación y limitación del ejercicio y funcionamiento de sus poderes y a la vez garantizar los derechos fundamentales de sus habitantes.”³ Lógicamente la Constitución Política es una carta legal por medio de la cual se ordena la estructura y funcionamiento de estos.

Buenaventura Echeverría indica que: “La Constitución es la ley orgánica y fundamental adoptada por una Nación o Estado como el principio regulador del gobierno y de los individuos.”⁴ Es la Ley Suprema que establece el carácter y concepto de gobierno y los principios a que debe ajustar su vida interna, la organización, distribución y

³ De León Carpio, Ramiro. **Análisis doctrinario legal de la constitución política de la república de Guatemala.** Pág. 7.

⁴ Buenaventura Echeverría, Juan. **Derecho constitucional guatemalteco.** Pág. 75.



limitación de las funciones de los diferentes departamentos y la forma en que debe ejercitarse el poder público.

La Constitución Política de la República de Guatemala, representa para la legislación nacional, la norma jurídica superior. En consecuencia, todas las demás normas que componen el concierto de regulaciones legales y cuerpos normativos individuales, se presentan en sometimiento jerárquico, no pudiendo contradecir a ésta en ninguna forma. Por ello, cualquier norma jurídica subordinada que establezca una contradicción debe pasar a considerarse nula ipso jure y decretarse su inconstitucionalidad. En esencia, la Constitución Política representa el punto de partida de cualquier regulación legal y significa el ordenamiento armónico y congruente con los principios legales consolidados en el texto supremo. Todo lo cual es altamente significativo para el presente trabajo de investigación, puesto que lo que se demuestra con el contenido del capítulo final, es que una norma de inferior prelación o jerarquía, contradice uno de los artículos constitucionales.

1.3. Supremacía de la Constitución Política

El principio de supremacía de la Constitución Política descansa, fundamentalmente, en la distinción entre poder constituyente y poder constituido. Fundándose el constitucionalismo en la premisa de que la soberanía reside en el pueblo; se conceptualiza al poder constituyente como la manifestación concreta de dicha soberanía, mediante la cual el pueblo se da a sí mismo el ordenamiento político-jurídico



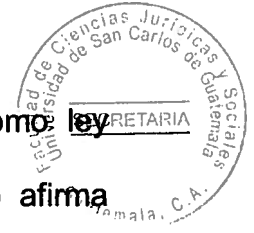
que regirá su destino, plasmándolo en un documento denominado Constitución Política.

El poder constituyente establece determinados órganos encargados de actuar en nombre del Estado, que reciben el nombre de poderes constituidos u órganos del Estado. Estos poderes u órganos constituidos, al haber sido creados o engendrados por el poder constituyente, se encuentran necesariamente subordinados al mismo, debiendo ajustar todo su accionar a lo regulado por éste.

Si bien el poder constituyente se disuelve materialmente al establecer y promulgar la Constitución Política y jurídica del Estado, su voluntad se perpetúa precisamente a través de esa Constitución Política, por lo que la subordinación de los poderes constituidos al poder constituyente se materializa a través de la sujeción y respeto absoluto de los poderes constituidos a la Constitución Política.

Consecuencia del principio de supremacía de la Constitución Política, es el principio de rigidez de las disposiciones constitucionales. El principio de rigidez constitucional descansa, como afirma Linares Quintana: "En la distinción entre poder constituyente y poder legislativo ordinario, y consiste en el establecimiento por parte del propio poder constituyente, de un complicado y riguroso procedimiento que debe observarse para los casos de reforma o enmienda de los preceptos constitucionales, de tal forma que una enmienda o reforma constitucional no pueda realizarse mediante el mismo procedimiento establecido para la sanción de leyes ordinarias."⁵

⁵ Linares Quintana, Segundo. **Tratado de derecho constitucional argentino y comparado**. Pág. 41.



De la conceptualización de la Constitución Política como Ley Suprema, como ley fundamental, deriva también la noción de la constitución escrita que, como afirma Schmitt: "Procede de la idea de que una cosa fijada por escrito puede ser demostrada mejor, que su contenido es estable y protegido contra modificaciones."⁶

El mismo Linares Quintana sostiene que: "El principio de la supremacía de la Constitución política constituye la más eficiente garantía de la libertad y dignidad del individuo, al imponer a los poderes constituidos la obligación de encuadrar sus actos en las reglas que prescribe la ley fundamental."⁷

1.4. Jerarquía normativa

Según Kelsen citado por Juan Buenaventura: "El derecho regula su propia creación, en cuanto una norma jurídica determina la forma en que otra es creada, así como en cierta medida, el contenido de la misma."⁸ Cuando una norma jurídica es válida, por haber sido creada en la forma establecida por otra, la última constituye la razón de validez de la primera. La relación existente entre la norma que regula la creación de otra y esta misma norma, puede presentarse como un vínculo de supra y subordinación.

La norma que determina la creación de otra, es superior a ésta, la creada de acuerdo con tal regulación, inferior a la primera. Luego el sistema jurídico no es un sistema de

⁶ **Ibid.**

⁷ **Ibid.**

⁸ Buenaventura Echeverría, Juan. **Ob. Cit.** Pág. 75.

normas coordinadas entre sí, que se hallan unas al lado de otras, en un mismo nivel, sino que se trata de una jerarquía de normas.

La unidad de éstas está constituida por el hecho de que la creación de una norma (la de grado más bajo) se encuentra determinada por otra (de grado superior), cuya creación es determinada, a su vez, por otra todavía más alta. Lo que constituye la unidad del sistema es la circunstancia de que tal regreso termina en la norma de grado más alto, o norma básica que representa la suprema razón de validez de todo el orden jurídico.

1.5. Jurisdicción constitucional

Es aquella con que se inviste a ciertos tribunales, sean de jurisdicción ordinaria o especializada, para que, con arreglo a criterios jurídicos y métodos judiciales, satisfagan pretensiones que tengan origen en normas de derecho constitucional.

Tiene por objeto la realización efectiva de los preceptos constitucionales de naturaleza sustantiva y se le denomina derecho procesal constitucional. Jaime Guasp citado por Juan Buenaventura señala que "Es aquella justicia o proceso que tiene por contenido peculiar las pretensiones que se invocan en una norma del derecho constitucional."⁹ Como señala dicho autor, se trata de justicia pero desde un punto de vista constitucional.

⁹ Ibid.



Se puede afirmar entonces que la Constitución Política de la República de Guatemala es una norma jurídica de orden superior y jerárquicamente suprema, de la cual y a la cual deben sometimiento no sólo las demás normativas específicas y especiales, sino el actuar de la ciudadanía y sociedad en general, además de la aplicación de justicia sobre las bases que la misma funda.

El constitucionalismo es el término técnico con que se denomina el ordenamiento jurídico de una sociedad; contenido en una Constitución Política. Aunque también se puede nombrar así al movimiento histórico de creación de una Constitución Política en una nación o país determinado; en realidad este vocablo permite precisar que la sociedad guatemalteca ha tenido tal movimiento, originado en determinada época histórica y que además cuenta efectivamente con una Constitución Política que permite brindar un orden u organizar todo el marco de la legislación nacional en torno a ella. Por lo cual, la relevancia de este tema dentro del conjunto de este estudio, la representa el hecho de la idea de orden que genera el constitucionalismo en contraprestación a cualquier concepto que signifique un desorden en la jerarquía de normas.

1.6. Generalidades del derecho administrativo

El derecho administrativo es una de las ramas del derecho en general, más especialmente del derecho público, que tiene como principal campo de aplicación, la organización y funciones de las instituciones del Estado, particularmente las que en la estructura de la administración pública, son parte del Organismo Ejecutivo.

Con base en ello, el autor Eduardo Soto Kloss indica que: “Rama del derecho público que se encarga de estudiar la organización y funciones de las instituciones del Estado, en especial, aquéllas relativas al poder ejecutivo.”¹⁰ Dando fundamento a lo señalado al respecto de que el derecho administrativo forma parte de las ciencias agrupadas en el denominado derecho público; y más especialmente, dando énfasis a su papel en el estudio de las instituciones estatales desde el punto de vista de su organización y funciones.

El derecho administrativo según el Dr Ballbé: “Es un magma compuesto de diferentes elementos: En primer lugar podemos destacar los condicionantes históricos y dentro de estos, la influencia de la cultura, la organización y el derecho religioso como fuente de nuestro sistema.”¹¹ Lo que en efecto resulta bastante congruente con la forma de organización de la administración pública en Guatemala; puesto que durante mucho tiempo, el Estado estuvo influenciado por la iglesia, especialmente durante el período conservador en el que se le concede a la iglesia católica un papel preponderante en la administración del Estado.

El derecho administrativo determina también, los órganos e instituciones a través de los que actúa la administración pública; a la cual compete especialmente la prestación de los servicios centrales mediante los órganos desconcentrados, descentralizados y organismos autónomos dependientes de otras instituciones y; en su caso, los ministerios, secretarías generales, direcciones generales, subsecretarías,

¹⁰ Soto Kloss, Eduardo. **Derecho administrativo: bases fundamentales**. Tomo II. Pág. 2.

¹¹ Ballbé, Manuel y Marta Franch. **Manual de derecho administrativo**. Pág. 33.



municipalidades, servicios públicos de empresas públicas, etc.

La mayoría de estos órganos tienen como característica común, la competencia para actuar con prerrogativas o poderes superiores a los que poseen los particulares (imperium). “En lo que respecta a las normas de funcionamiento, es preciso señalar que el derecho administrativo sólo regula aquellas actuaciones de la administración pública en las que los órganos administrativos actúan investidos de potestades públicas, es decir, están revestidos de imperium.”¹² En tanto que en la vida privada los derechos y obligaciones se crean casi siempre por vía contractual; la administración debe, en interés del servicio público, poder imponer, unilateralmente, sin necesidad de previo pronunciamiento judicial, obligaciones a los particulares, y su decisión debe ser tenida como jurídicamente válida en tanto que el interesado no promueva su anulación por el juez.

Se suele distinguir entre administración territorial (con distintas subdivisiones que tiende a ser coincidente con la división territorial del Estado) y administración institucional; la cual, en distintos grados en función del ordenamiento jurídico de que se trate, no ejerce ninguna potestad administrativa. Cuando, en estos casos, la administración pública actúa como un mero particular y le son de aplicación las normas del derecho común. No obstante, siempre habrá en su actuación un núcleo estrictamente administrativo, aunque sólo sea a los efectos del procedimiento para la formación de la voluntad del órgano administrativo (unipersonal o colegiado) y las normas de atribución de

¹² Soto Kloss, Eduardo. **Ob. Cit.** Pág. 2.

competencias del órgano implicado. La ley orgánica, es el ordenamiento legal que se encarga de regular la estructura, facultades y atribuciones de los organismos integrantes de la administración pública.

Sin embargo, el derecho administrativo más que normas sustantivas, en Guatemala se encuentra vigente como derecho adjetivo, puesto que con el impulso de normativas como la Ley de lo Contencioso Administrativo y el Código Tributario, entre otras, se constituye en un conjunto de normas procedimentales para brindar protección y seguridad al administrado.

En consecuencia, el derecho administrativo constituye la rama del derecho público que se concreta al estudio de las normas, principios, organización y procedimientos que informan el actuar de las instituciones estatales que cumplen con las funciones de la administración pública; o sea la prestación de los servicios públicos en beneficio de la población.

1.7. Evolución histórica del derecho administrativo

Tal como lo establece el doctor Hugo Calderón, se puede considerar que el derecho administrativo está dirigido al logro del bien común, e indica: “La actividad administrativa está encaminada al logro de su finalidad que es el interés general o bien común.”¹³ Lo que puede tomarse especialmente como un antecedente al menos teórico; de la

¹³ Calderón Morales, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 189.



formación del derecho administrativo.

Con el apareamiento del estado de derecho o Estado constitucional, se han impuesto principios como el principio de legalidad, que surge en Francia a raíz de la Revolución. Dicho principio establece que ningún funcionario puede emitir o autorizar un acto sin la existencia de una norma legal y preestablecida.

Otro principio importante es el de juridicidad, mediante el cual el funcionario, a falta de una norma puede aplicar los principios del derecho administrativo (justicia administrativa).

No obstante lo mencionado antes: "El derecho administrativo moderno tiene su origen con las revoluciones liberales de los siglos XVIII y XIX, especialmente en la Revolución Francesa, puesto que es entonces que se gestan una serie de acontecimientos que dan como fruto la creación de normas que regulan las relaciones entre los administrados y la administración estatal. El paso del antiguo régimen al Estado liberal supone el tránsito de un sistema de normas que se encontraban a disposición del monarca a un sistema caracterizado por la existencia de unas normas jurídicas, aprobadas por asambleas representativas, con carácter abstracto, general y permanente que regulan como debe relacionarse el Estado con los ciudadanos;

Entonces se gesta la existencia de un entramado institucional de controles, independiente del monarca, y además, la aparición de una afirmación con carácter

constitutivo y vinculante de los derechos individuales, tales como la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.

Anteriormente a estas revoluciones, no se reconocía la igualdad de todos los hombres como principio jurídico; a partir de ellas, estos dejarán de ser súbditos para pasar a ser ciudadanos, con derechos y obligaciones iguales. En este proceso surge lo que se conoce como Estado liberal. »¹⁴

Con posterioridad a la instalación del régimen administrativo, surge en Francia la pregunta de quién debía juzgar a la administración. “Se cuestiona si, por una parte, debían ser los jueces ordinarios pertenecientes al Poder Judicial quienes juzgaran a la administración, o si, por otra parte, debía ser la propia administración quien ejerciera esa función. Sin embargo, el problema era que los jueces ordinarios eran los mismos del antiguo régimen; es decir, nobles que quedarían dotados del poder de anular las decisiones durante el imperio del nuevo régimen. Se resolvió el problema con la creación del Consejo de Estado, que sería el órgano encargado de juzgar a los entes administrativos, al mismo tiempo que sería dependiente del jefe de Gobierno. »¹⁵

1.8. Principios del procedimiento administrativo

Según regula el Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala: “Los expedientes administrativos

¹⁴ Soto Kloss, Eduardo. **Ob. Cit.** Pág. 4.

¹⁵ **Ibid.**

deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La actuación administrativa será gratuita.” De este artículo se originan los principios de impulso de oficio, el de procedimiento escrito, el derecho de defensa que además constituye una garantía constitucional; el de celeridad, sencillez y eficacia del trámite, y el de actuación gratuita.

Sin embargo, existen otros principios que informan al procedimiento administrativo, además de los regulados en el texto legal; se pueden agregar: el de imparcialidad, el de procedimiento sin costas, el de informalidad, el de economía, el de trato justo y el de publicidad.

No obstante, el principio de legalidad y el de juridicidad son fundamentales del derecho administrativo. A continuación se procede a explicar algunos de estos en forma separada.

1.8.1. Impulso de oficio

El principio del procedimiento administrativo que consiste en un seguimiento de oficio, significa que la administración pública debe actuar sin que los administrados lo soliciten, en lo que respecta a darle trámite a los expedientes.

Según el doctor Hugo Calderón: “Seguimiento de oficio significa que la administración

pública no debe ser rogada dentro de sus procedimientos, sino por el contrario debe agilizar, desarrollar, dinamizar y vigilar que los procedimientos finalicen sin que para ello resulte como un proceso civil.”¹⁶ Esto último lo señala el autor, toda vez que en el caso de los enjuiciamientos civiles, las actuaciones son a instancia de parte.

La opinión general es que para este principio informador del procedimiento administrativo; el fundamento legal es el artículo y ley antes citada, sin embargo, para otros, esta también es una garantía constitucional que deriva del contenido del Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala que en su parte conducente regula: “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.” Siendo la frase: está obligada a tramitarlas, la que daría en este último supuesto fundamento legal al principio de impulso o seguimiento de oficio.

Ahora bien, si el fundamento legal a tal principio es el último artículo citado, entonces también aplica a la vía judicial, al menos en materia administrativa; y en este caso, cobraría especial importancia para los efectos de decretar la caducidad de la instancia.

1.8.2. Informalidad

Los procedimientos administrativos carecen de formalidad, en consecuencia pueden

¹⁶ Calderón Morales, H. **Ob Cit.** Pág. 5.



ser planteados en escritos sin auxilio profesional y sin necesidad de fundamentar su solicitud en determinado derecho.

1.8.3. Principio de defensa

Este es un principio eminentemente constitucional y procesal y se refiere a que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin antes haber sido citado, oído y vencido en proceso legal, ante juez o tribunal competente y preestablecido; además la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (Pacto de San José) establece que el inculcado tiene derecho de defenderse personalmente o ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con el mismo; además, tiene derecho irrenunciable a ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no; en caso no cuente con dinero para pagar los servicios de uno.

Este principio de defensa es un derecho subjetivo público constitucional y aplica para toda persona a la que se le imputa la comisión de un hecho calificado como delito. Se encuentra regulado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 20 del Código Procesal Penal.

Por el principio de derecho a la defensa se entiende: "El derecho a la defensa en juicio es otro de aquellos, cuyo reconocimiento es unánime, e importa la posibilidad de los sujetos privados del proceso de demostrar el fundamento de la pretensión que se



ejercita o la falta de fundamento de la ejecutada en su contra.”¹⁷

El tratadista Julio Maier, establece una definición de este principio, de manera más sencilla, cuando señala: “...El derecho de defensa del imputado comprende la facultad de intervenir en el proceso penal abierto para decidir acerca de una posible reacción penal contra él y la de llevar a cabo en él todas las actividades necesarias para poner en evidencia la falta de fundamento de la potestad penal del Estado o cualquier circunstancia que la excluya o atenúe.”¹⁸

Agregando el mismo tratadista, basado en lo dicho por el autor Alfredo Velez Mariconde, que el derecho de defensa puede sintetizarse como: “La facultad de ser oído, la de controlar la prueba de cargo que podrá utilizarse válidamente en la sentencia, la de probar los hechos que él mismo invoca para excluir o atenuar la reacción penal, la de valorar la prueba producida y exponer las razones, fácticas y jurídicas, para obtener del tribunal una sentencia favorable según su posición, que excluya o atenúe la aplicación del poder penal estatal.”¹⁹

1.8.4. Imparcialidad

Al estar comprometido con el orden público, el funcionario a autoridad pública no puede, aun habiendo vínculos de amistad con el solicitante; actuar a su favor o en su

¹⁷ Cafferata Nores, José I. **Introducción al derecho procesal penal**. Pág. 90.

¹⁸ Maier, Julio, **Derecho procesal penal**, Tomo I. Pág. 547.

¹⁹ **Ibid.** Pág. 547.



contra, por razón de la imparcialidad que debe dar a su decisión administrativa.

1.8.5. Procedimiento escrito

Tal como lo regula la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, todas la actuaciones, pruebas y demás etapas del proceso deben figurar en un expediente esencialmente escrito.

1.8.6. Procedimiento sin costas

En la resolución final no puede haber pronunciamiento de costas. Este es un principio del procedimiento administrativo que obra a favor del interesado; ya que la actuación administrativa debe ser gratuita.

1.8.7. Sencillez, rapidez, economía y eficacia

Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. En este sentido el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que: "...En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días."



1.8.8. El principio de legalidad

En este principio lo importante es la norma legal y es lo único que puede autorizar al funcionario para poder actuar.

El principio de legalidad, se aplica en la administración pública, en el sentido de que: "El principal objetivo en el procedimiento administrativo es garantizar la debida protección al administrado que pide la decisión administrativa o la impugna. Se deben observar estos principios y sobre todo cuidar que no se altere el orden público, que debe estar encaminado al bienestar general."²⁰

La juridicidad obliga a la administración pública a someter sus actividades y decisiones al derecho administrativo; y la legalidad, por su limitación a la ley, obliga a la administración pública a someter sus actividades y decisiones a las leyes y reglamentos.

La legalidad siempre está legislada y su fundamento es la legislación de cada Estado; al contrario, la juridicidad puede no estar legislada y si estuviera (Artículo 221 de la Constitución Política), no se aplica directamente por sí misma, sino hasta que algún intérprete jurídico de la Constitución Política y las leyes decida su aplicación; con tal que las actividades y las decisiones administrativas cuenten con algún fundamento jurídico.

²⁰ **Ibid.**



Se establece que la Constitución Política de la República de Guatemala es la norma suprema del ordenamiento jurídico; de donde se origina el ordenamiento tributario guatemalteco. Como norma suprema instituye las bases de las normas tributarias a través de los principios constitucionales; garantizando de esa manera el respeto de los derechos mínimos contenidos en la Constitución Política; además, regula la aplicación del ordenamiento jurídico tributario a través de procedimientos administrativos; así como, las sanciones de tipo administrativo por haberse cometido alguna infracción tributaria por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria; correspondiendo la aplicación de estas sanciones administrativas al órgano administrativo que la ley establece para el efecto.



CAPÍTULO II

2. Derecho tributario

En términos generales es aceptado el hecho de que el derecho tributario, constituye un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y el Estado a través de los entes acreedores del tributo; en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

Para establecer las generalidades del derecho tributario es preciso mencionar sus antecedentes y hacer referencia asimismo, a su evolución histórica; no obstante esto no es posible sin relacionarlo de forma directa con el surgimiento y desarrollo del tributo.

2.1. Definición

El tratadista Carlos María Giuliani Founrouge, citado por Jorge Mario Castillo González, lo define así: "El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: Como actividad del Estado en sus diversas manifestaciones; como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se



generen entre estos últimos.”²¹ Definición que permite establecer una comprensión adecuada del derecho tributario.

Por su parte el autor Jaime Ross, citado por Jorge Mario Castillo González, manifiesta que: “Derecho tributario es la rama del derecho que trata las normas obligatorias y coactivas que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria.”²² El autor citado establece lo que se considera una forma adecuada de concebir al derecho.

El tratadista Narciso Amorós da la siguiente definición: “Es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.”²³ Tal como se indicó anteriormente, el derecho tributario se puede considerar como una rama del derecho público.

Por su parte el autor Raúl Chicas Hernández indica: “Derecho tributario es la rama del derecho que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislación que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria.”²⁴ Además de estudiar, se cree que el derecho tributario sienta las bases para una adecuada regulación de las cargas impositivas.

²¹ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Pág. 29.

²² **Ibid.** Pág. 29.

²³ **Ibid.** Pág. 30

²⁴ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Derecho administrativo**. Pág. 32.



Para concluir, se puede indicar que derecho tributario es el conjunto de normas, principios y doctrinas jurídicas que regulan la actividad del Estado, que en ejercicio de su poder de imperio sobre los particulares, establece, administra y recauda los tributos que el mismo necesita para el cumplimiento de sus fines.

2.2. División del derecho tributario

Para efectos prácticos, la autora Gladys Monterroso, clasifica al derecho tributario de la siguiente manera: "En forma tripartita, como sustantivo, ejecutivo y procedimental. Lo cual se puede expresar en los siguientes términos:

- Derecho tributario material.
- Derecho tributario formal.
- Derecho tributario procesal. Procedimental."²⁵

Derecho tributario material

El cual abarca lo atinente al estudio de las normas jurídicas, en las cuales se desarrolla la relación jurídico tributaria, analizando la misma y sus elementos.

²⁵ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero**. Tomo I. Pág. 13.



Derecho tributario formal

Estudia la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos, especialmente lo referente a la determinación del tributo; siendo su objetivo el establecer suma de dinero concreta y materializarla para efectos de captación de recursos a favor del Estado.

Derecho tributario procesal

Se refiere al estudio de las normas jurídicas que establecen el debido proceso administrativo tributario; tanto dentro del ámbito de la determinación de la obligación tributaria (administrativo), como el referente al estudio de los distintos procedimientos judiciales que se relacionan con la actividad tributaria del Estado.

2.3. Finanzas públicas

Las finanzas públicas, en su concepción actual y genéricamente consideradas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos. Para la debida comprensión del concepto de finanzas públicas se analizan las siguientes nociones: Necesidad pública, servicio público, gasto público y recurso público.



Necesidad pública

“Son aquéllas que nacen de la vida colectiva y que el gobierno realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas, se satisfacen mediante la actuación del Estado.”²⁶

Servicio público

Son las actividades que el Estado desarrolla como consecuencia de los servicios que debe prestar.

Gasto público

Son las erogaciones dinerarias que el Estado realiza en virtud de una ley para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de servicios.

Recurso público

Son los medios pecuniarios necesarios para que el Estado pueda afrontar las erogaciones.

²⁶. *Ibid.* Pág. 15.



2.4. La actividad financiera del Estado

La actividad financiera se traduce en las entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. “Una característica fundamentalmente de la actividad financiera es su instrumentalidad.”²⁷ Ésta consiste, según criterio personal, en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental, porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades.

La actividad financiera del Estado está integrada por tres actividades parciales diferenciadas:

- La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero.
- La obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas.
- La aplicación de esos ingresos a los destinos fijados, o sea, los gastos públicos.

El autor Carlos M. Giuliani Fonrouge, citado por Héctor Valdés indica que: “El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas (pecuniarios o de otra especie) y a la gestión y manejo de ellos, cuyo

²⁷ Ibid. Pág. 23.



conjunto constituye la actividad financiera.”²⁸ Por supuesto que de esto nace precisamente el hecho de la planificación de una economía; que históricamente ha sido poco comprendido o mal interpretado, cuando resulta de fácil aplicación, es decir, no se puede gastar más de lo que se produce.

2.5. Fundamentos y objetivos de la actividad financiera

La teoría económica, considera a la actividad financiera estatal como un fenómeno económico. La acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes.

Desde un punto de vista sociológico, en razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y utilidad social. La necesidad pública no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que (según criterio de la autoridad) los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.

²⁸ Valdés Costa, Héctor. **Derecho tributario**. Pág. 73.

Ahora bien, desde un punto de vista político, siendo político el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extra fiscales), deben aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política.

Según el autor Juan Belisario, ciencia de las finanzas es: "La disciplina que, por la investigación de los hechos, procura explicar los fenómenos vinculados a la obtención y erogación del dinero necesario para el funcionamiento de los servicios a cargo del Estado o de otras personas de derecho público, así como los demás efectos derivados de esa actividad gubernativa."²⁹ El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado.

La actividad financiera constituye el objeto del derecho financiero. Según el autor Sáinz de Bujanda, citado por Juan Belisario: "Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos."³⁰ Lo cual evidencia el carácter marcadamente jurídico de la disciplina en cuestión.

El tratadista italiano Giannini, afirma que: "Es el conjunto de las normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente

²⁹ Belisario, Juan. **Derecho financiero**. Pág. 34.

³⁰ **Ibid.** Pág. 34.



público.”³¹ Autor que a su vez establece la distinción entre tributario y financiero como la base de recaudación fiscal para el primero, mientras que el segundo se encarga de los demás tipos de ingresos públicos.

“El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que exterioriza y contenido de las relaciones que origina.”³² Todo lo cual es consecuencia de los instrumentos de la actividad financiera del Estado, que son:

- Los ingresos;
- Los gastos;
- La conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos.

La política fiscal del Estado: En la doctrina hay quien se opone a la tesis de que los impuestos sólo puedan tener como fin la cobertura de los gastos públicos; y se pensó que por el contrario, estos tributos podrían tener funciones reguladoras de la distribución de los ingresos y del patrimonio nacional.

Los impuestos, cuya finalidad principal es obtener fondos para cubrir las erogaciones estatales, pueden ser, además, un instrumento que permita al Estado tener injerencia en la actividad económica nacional.

³¹ **Ibid.** Pág. 35.

³² **Ibid.** Pág. 36.

Desde el punto de vista económico, cabe asignar a la política fiscal o tributaria importantes objetivos, como el de favorecer o de frenar determinada forma de explotación, la fabricación de ciertos bienes, la realización de determinadas negociaciones, o más generalmente, promover el desarrollo económico.

En conclusión, la política fiscal consiste en la intervención del Estado mediante el aumento o disminución de los tributos para determinados sectores de la industria y el comercio; para equilibrar las ganancias y redistribuir más equitativamente la riqueza nacional.

Entre los fundamentos legales de la interpretación de las normas se puede hablar del Artículo 4 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Dicha norma regula que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo citado; sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.



En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas del cuerpo de leyes mencionado o de las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

2.6. Principios constitucionales del derecho tributario

Entre los más básicos principios del derecho tributario se tienen:

Principio de legalidad o reserva

La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*). Según estatuye la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239.

Principio de capacidad contributiva

Es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando la justicia y razonabilidad. Todo tributo debe establecerse en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas; ya que de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad. A tenor de lo que regula la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243.



Principio de generalidad

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, éste deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Principio de igualdad

No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

Principio de proporcionalidad

Exige que la fijación de contribuciones concretas a los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.

Principio de no confiscación

Según el principio de non solvet et repet, es decir, no cobrar repetidamente, significa que está prohibido apoderarse totalmente de los bienes de las personas como medida de orden personal; este principio responde a la protección de la propiedad privada. A



tenor de lo que regula la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 último párrafo.

Principio de conveniencia o comodidad

Todo tributo debe ser recaudado del modo más conveniente para el contribuyente. Por ejemplo, los pagos que se hacen en bancos.

Principio de economía

Que lo recaudado sea mayor al gasto funcional para recaudarlo.

Principio de no doble imposición

La doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídicas tributarias por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. Según lo regula el Artículo 90 del Código Tributario, es prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

2.7. El poder tributario

Es la potestad jurídica del Estado y de otros entes públicos menores, territoriales e institucionales; de establecer tributos con respecto a personas o bienes que se



encuentran en su jurisdicción.

Significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Tiene las siguientes características:

- **Abstracto:** Porque es inherente a la naturaleza misma del Estado, se exterioriza a través de las leyes impositivas.
- **Irrenunciable:** Porque el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que el poder tributario no podría subsistir por sí solo.
- **Permanente:** Es preferible no hablar de imprescriptibilidad, sino de permanencia. El poder tributario sólo puede extinguirse si se extingue el Estado.

El poder jurídico tiene su fundamento en su poder de imperio y nace de la soberanía que ejerce el Estado. Las limitaciones al poder tributario son los principios del poder tributario.

Facultad de liberar obligaciones y sanciones tributarias: Una consecuencia inevitable del poder de gravar (poder tributario) es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria.



La exención es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto afectado por el tributo en forma abstracta; se dispensa de pagarlo por disposición especial.

Se puede decir al respecto que se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o resuelve dispensar del pago un tributo debido.

La exención va en contra del principio de generalidad y del principio de igualdad, toda vez que por el primero de los mencionados no debe haber distinciones sino aplicarse a la generalidad de contribuyentes. Sin embargo, ha de tenerse como la excepción a la regla. Por otro lado, una exención tampoco es congruente con el principio de igualdad, porque se establecen diferencias entre los contribuyentes; pero como se dijo, se trata de una excepción a la regla.

Según lo regula el Artículo 62 del Código Tributario, la exención 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.

Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.

Clases de exenciones:

- Permanentes o temporales: Según el tiempo de duración del beneficio.
- Condicionales o absolutas: Cuando se hallan subordinadas a circunstancias o hechos determinados, o no lo están.
- Totales o parciales: Según que comprendan todos los impuestos o sólo unos de ellos.
- Subjetivas u objetivas: Si son establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas, o teniendo en cuenta ciertos hechos o actos que el legislador estima dignos de beneficio.

2.8. La relación jurídico-tributaria

Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.

Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo; y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

Es el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del



presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de la obligación de dar que es la obligación tributaria.

2.9. La obligación tributaria

Es el deber de cumplir la prestación que constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria. El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos.

La obligación tributaria, según lo regula el Artículo 14 del Código Tributario, constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

2.10. El tributo

Es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. Los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

2.11. Clasificaciones

Las principales especies tributarias son las siguientes:

Impuesto

Es la prestación exigida al obligado independiente de toda actividad estatal relativa a él. Según el modelo de Código Tributario para América Latina, impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente.



Según el Artículo 11 del Código Tributario, impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene propiedad de ser una fuente productiva y durable. Comparando estos conceptos con la ciencia natural, y según la concepción analizada, el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos que dicho árbol produce.

El impuesto sobre la renta, es un impuesto típicamente directo que grava las ganancias que obtiene el sujeto pasivo.

Sobre las ventas: Impuesto al valor agregado. Se trata de un impuesto indirecto que grava los consumos que son manifestaciones mediatas de la exteriorización de la capacidad contributiva.

Es importante señalar que bajo la denominación genérica de impuestos al consumo se comprenden aquellos que gravan en definitiva al consumidor de determinado bien.

Sobre el patrimonio: Impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA) e impuesto único sobre inmuebles (IUSI). El IEMA, por ejemplo, es el típico impuesto directo que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva. En términos



generales, es el impuesto anual y periódico que grava el monto de los activos menos los pasivos de los contribuyentes. En cambio el IUSI, es el impuesto que grava el valor de los activos inmuebles de una persona.

Sobre documentos actos y contratos: Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos. Son denominados impuestos documentales y gravan un movimiento de riqueza, ya sea que este movimiento corresponda a un traspaso de riqueza o de determinados actos que la ponen de manifiesto.

Impuesto de herencias, legados y donaciones: Es denominado doctrinariamente como impuesto al enriquecimiento patrimonial gratuito. Es un impuesto directo que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva derivada del enriquecimiento concreto que la porción transmitida ha significado para el heredero, legatario o donatario.

Sobre comercio exterior: derechos arancelarios de importación (DAI) regulados en el Sistema Arancelario Centroamericano (SAC).

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y Leyes Conexas: El CAUCA es el anexo de la Resolución 85-2002 del Consejo Arancelario Aduanero Centroamericano, su publicación en el Diario Oficial fue ordenada por el Acuerdo número 370-2002 del Ministerio de Economía.



Tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los países **signatarios** conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración. (Artículo 1)

El Código Aduanero regula principalmente:

- El Sistema Aduanero, el cual está constituido por el servicio aduanero y los auxiliares de la función pública aduanera. (Artículo 5)

- El Servicio Aduanero, está constituido por los órganos de la administración pública facultados por la legislación nacional para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar los derechos e impuestos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan. (Artículo 6)

- Los auxiliares de la función pública aduanera, son las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que participan ante el servicio aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera. Son auxiliares: Los agentes aduaneros, los depositarios aduaneros, los transportistas aduaneros. Los demás que establezca la legislación nacional (Artículos 11 y 12)



- La obligación tributaria aduanera: Está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero. (Artículo 26)

- El despacho aduanero: Es el conjunto de actos necesarios para someterlas a un régimen aduanero, que concluye con el levante de las mismas. (Artículo 51)

- Los regímenes aduaneros: Son las diferentes destinaciones a que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo el control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la autoridad aduanera. (Artículos 65 y 67), se clasifican en:
 - **Definitivos**
 - Importación definitiva
 - Exportación definitiva

 - **Temporales**
 - Tránsito aduanero
 - Importación temporal con reexportación en el mismo Estado
 - Admisión temporal para el perfeccionamiento activo
 - Depósito de aduanas o depósito aduanero
 - Exportación temporal con reimportación en el mismo Estado



- Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo

- **Liberatorios**
- Zonas francas
- Reimportación
- Reexportación

- **Infracciones y recursos aduaneros:** Constituye infracción aduanera toda transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera. Las infracciones aduaneras pueden ser:
 - **Administrativa:** Toda acción u omisión que signifique transgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito.
 - **Tributaria:** Toda acción u omisión que signifique transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal, y no constituya delito.
 - **Penal:** Toda acción u omisión que signifique transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, constitutiva de delito.



Tasa

Existe una actividad especial del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado.

Contribuciones especiales

Existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. El Artículo 13 del Código Tributario, regula que contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Según lo regula el Artículo 10 del Código Tributario, los tributos se clasifican en: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

En el Artículo 12 del cuerpo de leyes mencionado, arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. La única fuente de la obligación tributaria es la ley.



2.12. Determinación de la obligación tributaria

Determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho (hechos generadores) de cuya producción deriva la sujeción el tributo. Al verificarse el hecho generador debe efectuarse una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza; es decir, se adapta a la situación de cada sujeto pasivo, dicho de otra manera; la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación tributaria. En algunos casos suele emplearse la palabra liquidación.

La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.



Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. Esto es a lo que se llama base cierta, según lo regula el Artículo 108 del Código Tributario.

Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios, es lo que se conoce como determinación con base presunta. Denominada base presunta, según lo regula el Artículo 10 del Código Tributario.

2.13. Extinción de la obligación tributaria

Es el medio por el cual se le pone fin a la obligación tributaria. La forma ordinaria de extinción es el pago. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- Pago
- Compensación
- Confusión
- En materia tributaria, sólo puede haber confusión en el sujeto activo.
- Condonación o remisión
- Prescripción



Según lo regula el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, es ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- “Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado; con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades;
- Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;



- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;
- Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;



- Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines;
- Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;
- Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;
- Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de esta ley;
- Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria;



- Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,
- Todas aquéllas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.”

La Contraloría General de Cuentas y los tribunales de cuentas, son instituciones técnicas y descentralizadas de conformidad con la ley citada, gozan de independencia funcional, técnica y administrativa, y con competencia en todo el territorio nacional; con capacidad para establecer delegaciones en cualquiera lugar de la República. (Artículo 1 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas).

Ámbito de competencia. Corresponde a la Contraloría General de Cuentas la función fiscalizadora en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos y egresos y, en general, todo interés hacendario de los organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas, las municipalidades y sus empresas, y demás instituciones que conforman el sector público no financiero; de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado o haga colectas públicas.

En el caso de empresas no financieras en cuyo capital participe el Estado, bajo cualquier denominación, así como las empresas en que éstas tengan participación, también se presenta el mismo caso.



También están sujetos a su fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier persona nacional extranjera que, por delegación del Estado, reciba, invierta o administre fondos públicos, en lo que se refiere al manejo de estos. Se exceptúan las entidades del sector público sujetas por ley a otras instancias fiscalizadoras.

La Contraloría General de Cuentas deberá velar también por la probidad, transparencia y honestidad en la administración pública, así como también por la calidad del gasto público. (Artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas).

En los juicios de cuentas hay dos instancias: La primera ejercida por los Jueces de Primer Grado o Primera Instancia de Cuentas; la segunda se ejercerá por el Tribunal de Cuentas (Artículo 47 de la Ley del Tribunal de Cuentas).

Los Tribunales de Segunda Instancia de Cuentas conocen de las apelaciones del procedimiento económico-coactivo en materia tributaria (Artículo 184 del Código Tributario), y del procedimiento económico-coactivo en todas las demás materias y en segunda instancia del juicio de cuentas (Artículo 53 de la Ley del Tribunal de Cuentas).

El juicio de cuentas tiene por objeto establecer de manera definitiva si el patrimonio nacional o de las instituciones, entidades o empresas sujetas a fiscalización ha sufrido pérdidas en el manejo de su hacienda; la restitución o pago correspondiente en caso de responsabilidad y la posibilidad de sanciones de acuerdo con la ley. (Artículo 70 de la Ley del Tribunal de Cuentas).



Entre otros órganos de control se encuentran: La Superintendencia de Bancos y la Procuraduría General de la Nación. La primera de las mencionadas, es la institución facultada por ley para verificar el cumplimiento de la legalidad y las principales políticas bancarias en el país; mientras que la Procuraduría General de la Nación, tiene constitucionalmente la representación del Estado, por lo que cualquier adeudo en materia impositiva también le debe ser notificado en la calidad con que actúa.

Se puede establecer, sobre la base de lo expuesto en este capítulo, que los conceptos fundamentales de la relación tributaria y el hecho generador permiten en amplia medida, recabar los elementos teóricos que ayudan a la comprensión e interpretación de la base que conforma la presente investigación; en el sentido de proveer los fundamentos generales y conceptuales de la teoría tributaria y de manera amplia para comprender las exenciones a que se refiere el Artículo 66 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, que constituye el objeto central de estudio, en cuanto a la contradicción que representa esta norma en relación con el texto constitucional contenido en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala; que no hace sino prohibir cualquier retroactividad de la ley, fuera del ámbito penal.



CAPÍTULO III

3. Infracciones y sanciones tributarias

A continuación se hará un análisis del Artículo 86 del Código Tributario y las reformas que ha tenido hasta su actual vigencia.

Inicialmente el Artículo 86 del Código Tributario preceptuaba que: “Sanción. La defraudación tributaria será sancionada con multa equivalente al cien por ciento (100%) del tributo omitido y determinado por la Administración Tributaria.”

3.1. Definición de infracciones tributarias

En el presente contexto de análisis, es necesario establecer en forma precisa, la definición que de infracción ofrecen las distintas fuentes bibliográficas atendibles.

El autor Guillermo Cabanellas de Torres señala por infracción, la siguiente definición: “Trasgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley, pacto o tratado.”³³

Otra definición importante de infracción, es la siguiente: “Trasgresión, quebrantamiento de una norma o pacto.”³⁴

³³ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 205.

³⁴ www.wordreference.com (Guatemala, 20 de enero de 2011).



El autor Manuel Ossorio establece en su obra, la siguiente definición del término en cuestión: “Transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado (Escriche). Toda persona es responsable de las infracciones que comete, y por tanto de las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados.”³⁵

Finalmente, es relevante hacer la siguiente cita de infracción: “Acción de infringir o no cumplir una ley, código, norma, etcétera.”³⁶

De todas las definiciones apuntadas, es posible aportar una definición de criterio personal, la cual se expresa en los siguientes términos: Acción u omisión de la conducta humana, que provoca una trasgresión o violación a una ordenanza jurídica de carácter imperativo que emana de la ley o de un pacto.

3.2. Sanciones tributarias

Del contenido del Artículo 86 del Código Tributario se puede indicar que consideraba la sanción, no como infracción sino como una defraudación, la cual el Código Penal preceptúa como delito.

- a) La primera reforma que se hizo al Código Tributario, fue mediante el Decreto 67-94 cuyo Artículo 8 derogó los Artículos 84, 85 y 86.

³⁵ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 495.

³⁶ www.elpais.com (Guatemala, 20 de enero de 2011)

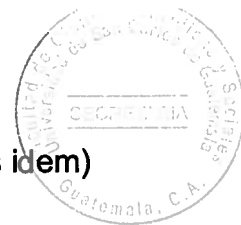


b) La segunda reforma fue mediante el Decreto 58-96 cuyo Artículo 19; no obstante que el Decreto 67-94 había derogado el Artículo 86 del Código Tributario; reincorporó el referido Artículo 86 con el siguiente texto: "Artículo 86. Cierre temporal de empresas establecimientos o negocios. El cierre temporal de las empresas establecimientos o negocios, es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas conforme a los numerales 1, 4, 6, 9 y 10 del artículo 94 de este Código." (Infracciones tipificadas en la actualidad en el Artículo 84 del Código Tributario).

"Cuando el infractor cometa la infracción sólo en una o en alguna de sus empresas, establecimientos o negocios. La sanción se aplicará únicamente, en aquélla o en aquéllas en que se haya cometido la infracción.

Sanción. El cierre temporal se decretará por un plazo mínimo de tres (3) días hábiles y máximo de diez (10) días hábiles. Excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme a lo dispuesto en este mismo artículo."

No procede la aplicación del cierre temporal, cuando se presuma la comisión de un delito, en cuyo caso la administración tributaria aplicará lo dispuesto en los Artículos 70 (competencia: cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los



tribunales competentes del ramo penal) y 90 (prohibición de doble pena – non bis idem) del Código Tributario.

“Al constatarse la reincidencia y la comisión de infracciones a que se refieren los Artículos 74 y numerales 1, 4, 9 y 10 del Artículo 94 del Código Tributario, la Administración Tributaria lo documentará con base en dictamen legal, resolverá solicitando al Juez Penal competente, la imposición de la sanción de cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez dentro de las cuarenta y ocho horas (48) siguientes a la recepción de la solicitud y la resolución de la Administración Tributaria, fijará audiencia oral para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenado el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda.

En el caso de las entidades cuya vigilancia y fiscalización corresponda a la Superintendencia de Bancos. La Administración Tributaria únicamente acudirá ante el juez penal competente después de obtener opinión favorable de la Junta Monetaria. En el caso de la Bolsa de Valores, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía.

El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el Juez que lo decretó con intervención de un representante de la Administración Tributaria; quien impondrá sellos oficiales con la leyenda cerrado temporalmente por infracción



fiscal, los cuales también deberán ser autorizados por el Juez con el sello del tribunal y la indicación por orden judicial.

Si el contribuyente se resiste, viola los sellos oficiales o por cualquier otro medio abre o utiliza la empresa, establecimiento o negocio cerrado, se le sancionará duplicando el plazo fijado inicialmente, sin perjuicio de instruir proceso por los delitos que correspondan.” No se transcribe completo el artículo ya que la parte que interesa para la presente investigación es la duplicación del plazo en la sanción.

El Estado en la necesidad de fortalecer el régimen sancionatorio al reincorporar el Artículo 86 en el Código Tributario, reguló la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, para todos aquellos propietarios de los mismos que reincidan en la comisión de infracciones tributarias; dicha sanción se hacía en un plazo breve, y no procedía la sanción, como se indicó dentro del paréntesis en la parte conducente del artículo en mención, cuando se consideraba la comisión de ilícitos penales los cuales eran conocidos por un juez del ramo penal competente. La administración tributaria lo documentaba con base a un dictamen legal para solicitar al juez penal competente, la sanción del cierre temporal.

En el párrafo noveno de esta reforma se contempla duplicar el plazo de la sanción de cierre fijado inicialmente. En esta reforma el artículo estaba contenido en doce párrafos.



- c) La tercera reforma al Código Tributario se hizo mediante el Decreto 29-2001,
Artículo 12. Se reforma el Artículo 86 el cual queda así:

“Artículo 86. Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas establecimientos o negocios que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de este Código.

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquél o aquellos en que haya cometido la infracción.

Sanción: El cierre temporal, se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y un máximo de veinte (20) días continuos. La sanción se duplicará en caso de reincidencia o cuando así proceda, conforme a las disposiciones de este artículo.

Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de este Código. La Administración Tributaria lo documentará, y con base en dictamen legal, resolverá solicitando al Juez de Paz del Ramo Penal la imposición de la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera



inmediata la resolución respectiva. Ordenando el cierre temporal, conforme a este artículo, cuando proceda.

En caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante Juez Penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable y serán responsables por la omisión.

El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el Juez que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria. Quien impondrá sellos oficiales con la leyenda cerrado temporalmente por infracción tributaria, los cuales también deberán ser autorizados por el Juez con el sello del tribunal y la indicación por orden judicial.

Si el infractor opone resistencia, o antes de concluir el plazo de la sanción: viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado. Sin más trámite ni nuevo procedimiento se duplicará la sanción. Sin perjuicio de que la Administración Tributaria



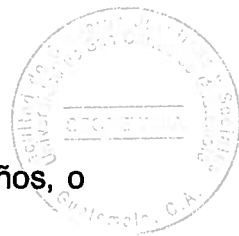
presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes.”

Como se expresó en la transcripción de la segunda reforma, no se completa el artículo por no ser de interés para el presente trabajo de investigación.

En esta nueva reforma se manifiesta la fuerza coercitiva con que se aplica la sanción de mérito; ya que no se aplica para la reincidencia como en la reforma anterior. Aquí se aplica para los infractores, se aumenta el plazo mínimo de tres (3) a diez (10) días, y el máximo de diez (10) a veinte (20) días. Se le impone al juez una pena de responsabilidad si no realiza la audiencia en el término de cuarenta y ocho (48) horas; situación que en la mayoría de los casos es muy difícil dado al exceso de trabajo que tienen los legisladores.

En el séptimo párrafo de esta reforma se encuentra lo que es el objeto de este análisis, por considerar que se violan los principios constitucionales del debido proceso y el principio de inocencia; por el énfasis que se hace al preceptuar: “Sin más trámite ni nuevo procedimiento se duplicará la sanción.”

En los presupuestos indicados en este párrafo como son la violación de los marchamos o precintos, cubrir u ocultar de la vista del público los sellos oficiales; no necesariamente tiene que ser el propietario de la empresa, establecimiento o negocio



quien lo realice, puede ser cualquiera otra persona, incluso por travesura de niños, o quizá la competencia que tenga interés en perjudicarlo.

Con el cierre temporal ya está afectado en su patrimonio, y no sólo él sino terceras personas, como por ejemplo, acreedores, la clientela; y al no darle oportunidad de defenderse antes de imponer la segunda sanción se están violando sus derechos, esos derechos consignados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

d) La cuarta reforma, mediante el Decreto 23-2002, quedó así: Se reforman los párrafos primero, segundo, tercero y cuarto del Artículo 86; los cuales quedan así:

“Artículo 86. Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurren en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de este Código.

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquél o aquellos en que haya cometido la infracción.

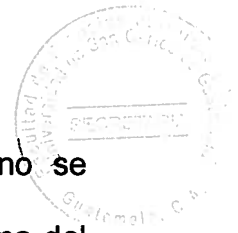


Sanción: El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días continuos, la sanción se duplicará conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.

Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Dirección de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante Juez de Paz del Ramo Penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

El Juez bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda.”

En esta reforma el párrafo tercero: preceptúa la duplicación de la sanción cuando el infractor sancionado con el cierre temporal opone resistencia, viola u oculta los dispositivos de seguridad o abre el local cerrado; o sea se modifica el contenido de los aspectos que dan lugar a la misma.



Respecto a la violación u ocultación de los dispositivos de seguridad, ya no se individualizan (sellos, marchamos o precintos, como se consideraba en la reforma del Decreto 29-2001). Cabe resaltar que el Código Penal en el Artículo 7 regula que por analogía no se pueden crear figuras delictivas; y no está regulado el delito de violación y ocultación de dispositivos de seguridad.

- e) La quinta reforma, mediante el Decreto 3-2004, no se entra a conocer, porque afecta sólo al párrafo noveno del Artículo 86, y no es parte importante para la presente investigación.

- f) La última reforma proviene del Artículo 42 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, con la cual se establece que: “La norma permanece inalterada en cuanto a la aplicación de presunciones para la aplicación de la sanción duplicada. Sin embargo, en cuanto a las entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, se regula que la Administración Tributaria únicamente debe acudir ante el Juez Penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable, y serán responsables por la omisión.”



Se realizó el análisis del Artículo 86, en cada una de sus reformas, con el objeto de tener un amplio panorama de la forma de como se ha estructurado el procedimiento de cierre; en el entendido que la ley que se aplica es la que está vigente al momento de la infracción.

Por otro lado, el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula el derecho de defensa: “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”. ¿Pero en la imposición de la duplicación de la sanción se cumple este precepto?

Aparte, el contenido del Artículo 14 de la Constitución Política preceptúa: “Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada”. Surgen entonces las preguntas: ¿quién ha declarado responsable de esa violación en la segunda sanción, al propietario de la empresa, establecimiento o negocio?. ¿Hubo en algún momento esa sentencia debidamente ejecutoriada?.

Si se parte del significado del vocablo sanción, que es la pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible.

En el presente caso la antijuricidad tiene como característica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho sin distinción de sus ramas. No se puede concebir



que un hecho sea antijurídico para una rama del derecho y no para otra, sin perjuicio de que en algunas ocasiones produzca efectos y en otras no. Entonces si una conducta se halla en contraste con el derecho por estar desaprobada por una norma jurídica tributaria, es una conducta en sí misma antijurídica.

En resumen, la antijuricidad es la relación de contradicción entre la conducta descrita como tipo y el derecho general. Esto significa que no basta la descripción de una conducta mediante una determinada figura típica para deducir de esa descripción la antijuricidad.

Al revisar los elementos que hacen de una infracción una conducta penada por la ley, se realizará un análisis del cierre temporal en la legislación tributaria guatemalteca.

El cierre temporal de una empresa establecimiento o negocio, es la sanción que considera para su aplicación el legislador y la deja plasmada en el Artículo 86 del Código Tributario.

Por otro lado, el Artículo 85 fue derogado con el Decreto 67-94 del Congreso de la República de Guatemala, y puesto en vigencia nuevamente con el Decreto 29-2001, también del Congreso de la República de Guatemala; y como ya se indicó anteriormente, ha sido nuevamente reformado por el Artículo 41 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República, el cual establece: “se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión



de cualquiera de las infracciones siguientes:

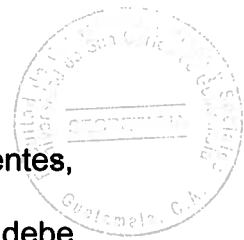
- No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.

- Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.

- Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.

- No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.”

Esta última reforma se dio como consecuencia de la necesidad del Estado de fortalecer el régimen sancionatorio que desarrolla el Código Tributario; y principalmente ante la reiteración de prácticas contrarias al ordenamiento jurídico tributario.



En todo caso, el Estado debe fomentar la cultura tributaria en los contribuyentes, porque de lo contrario se estaría favoreciendo a la economía informal; asimismo, debe evitar el desprestigio de los propietarios de las empresas, establecimientos o negocios, porque si ese es el objetivo, o sea dar un escarmiento a los demás propietarios, para que no les ocurra lo mismo y cumplan con las obligaciones tributarias; se estaría en un grave error, ya que sólo se está negando la oportunidad a quienes de alguna manera colaboran al crecimiento económico del país, puesto que además, generan empleo.

3.3. Las sanciones en el derecho tributario guatemalteco

En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra el principio de presunción de inocencia, regulado en el Artículo 14, el cual, en su párrafo primero textualmente norma: “Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada”. Principio básico que debe regir dentro de todo el ordenamiento jurídico en materia procesal penal; ya que el sistema es acusatorio y al contribuyente se le debe presumir inocente, mientras no exista un fallo jurisdiccional que diga lo contrario.

Actualmente, el Código Tributario, en su Artículo 72 regula las presunciones. Textualmente tal norma estipula: “Las presunciones establecidas en éste código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario”.



En un proceso judicial por infracciones tributarias, el contribuyente se encuentra en desventaja ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), al no permitírsele la aplicación de la prueba, retrocediendo la justicia a un sistema inquisitivo donde al contribuyente se le presumiría culpable.

Es evidente que la materia que regulan las normas analizadas en el presente capítulo de este estudio; así como la generalidad de regulaciones en materia tributaria, son objeto de controversia. Como es lógico, tal controversia suscita constantes reformas y modificaciones a las normas jurídicas. El ejemplo del Artículo 85 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, es más que elocuente. Ha sido reformado, derogado, puesto en vigencia nuevamente y vuelto a reformar.

Tales controversias surgen precisamente porque la materia de derecho penal administrativo, o derecho penal sancionatorio, como se le conoce a la rama que regula las sanciones en el ámbito tributario; son objeto de opiniones encontradas, que a su vez tienen que ver directamente con el contenido de lo que norma o regula tal cuerpo legal. El contribuyente normalmente se opone a sanciones severas, y por otro lado, el Estado desea lograr evitar la evasión fiscal. Persigue el cumplimiento de las obligaciones tributarias y logra la recaudación con base a la prevención general de todo evasor. En consecuencia, según sean los principios políticos estatales de la administración de turno, así se verá reflejada la severidad de las sanciones administrativas, establecidas como consecuencia de la infracción de normas tributarias.

CAPÍTULO IV



4. Contravención del Artículo 66 del Código Tributario al principio constitucional de irretroactividad de la ley contenido en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala

4.1. Principio de irretroactividad de la ley

La vinculación temática entre los conceptos de garantías y principios, se produce en el marco relativo a la razón de ser de cada uno. Las garantías surgen para brindar protección en caso de peligro, los principios surgen para ordenar una forma de conducta. Los primeros, protegen, los segundos también.

En el marco del proceso penal, las garantías constitucionales constituyen principios procesales que se han de respetar a efecto de lograr la vigencia de los derechos de los sujetos o partes en un proceso; los principios procesales estrictamente considerados como tales, no son más que la regulación de las garantías constitucionales de orden penal, en la ley procesal penal, para darles a aquéllas, viabilidad y aplicabilidad.

Algunos autores como César Barrientos Pellecer, hablan incluso de garantías constitucionales, aunque ya en el contenido de su exposición les llama: principios básicos.³⁷

³⁷ Barrientos Pellecer, César. **Código Procesal Penal, concordado y anotado.** Pág. 33.

Se pueden mencionar garantías constitucionales que también son principios procesales, tales como: el derecho de defensa; presunción de inocencia; juicio previo; etc.

Los principios y garantías en un proceso como el de la materia penal, indudablemente constituyen un indicador de la evolución de la sociedad por la vía de la civilización. Esto se afirma con base en lo que señala Julio Maier: "Las garantías referidas al poder penal del Estado, si bien pretenden poner límites precisos a ese poder, también lo legitiman, en tanto lo reconocen como presupuesto de ellas, como sustrato al cual esas garantías van referidas ...ellas conforman la base política de orientación para la regulación del derecho penal de un Estado, el marco político dentro del cual son válidas las decisiones que expresa acerca de su poder penal..."³⁸

Por lo tanto, las garantías constitucionales y los principios procesales penales que las viabilizan y permiten su aplicabilidad, tienen como queda entendido, un gran campo en común, como es el proceso penal. César Barrientos Pellecer indica que: "No se trata de una repetición o reproducción sin sentido de los preceptos constitucionales. El legislador decidió connotar con precisión que su observancia es obligatoria y que todas las demás normas del Código deben ser explicadas e interpretadas al amparo de dicho principios."³⁹

³⁸ Maier, Julio. **Ob. Cit.** Pág. 473.

³⁹ Barrientos Pellecer, César. **Ob. Cit.** Pág. 33.




El tratadista ya mencionado, Julio Maier advierte: “En tema de principios procesales, universalmente no se distingue entre los que emergen de la ley fundamental (Constitución Política) y los que tienen su origen en la legislación común. En nuestro país, en cambio, existe ya cierta tradición por intentar el desarrollo de las formas básicas exigidas por la Constitución nacional en torno a la administración de justicia penal, para después ocuparse de dirimir los principios políticos que, con base en los fines admitidos por la legislación común para la realización del derecho penal, gobiernan el enjuiciamiento penal dentro del marco formal que la Constitución prevé.”⁴⁰

Ambas, garantías y principios, asegurarán a los individuos que conforman la sociedad, en este caso la guatemalteca, el irrestricto respeto a sus derechos dentro de un proceso penal y además constituirán la base de actuación de las instituciones públicas, limitando al Estado a ejercer todo su poder de soberano, moderadamente como lo establezca la Carta Magna.

De manera que, si un funcionario siente la imperiosa necesidad de aplicar justicia en pleno uso de las potestades que le son asignadas en ley, como sea magistrado, juez, miembro de un tribunal, etc., debe aún así, restringir su actuar a principios procesales, en respeto de los derechos de aquellos sujetos a los que juzga y que tienen consagradas e irrenunciables garantías constitucionales.

⁴⁰ Maier, Julio. **Ob. Cit.** Pág. 473.



Como se señaló antes, una garantía es un seguro que tiene el individuo para confiar el respeto de sus derechos por parte del Estado. Según el autor Manuel Ossorio: “Es un seguro frente a un peligro o riesgo.”⁴¹ Y lo mismo establece Guillermo Cabanellas al afirmar que la garantía es: “Un seguro, caución, protección contra un riesgo o peligro.”⁴²

Para lo que debe entenderse por garantías constitucionales, no existe un criterio unificado de aceptación universal. Pareciera más bien que lo que si es aceptado por una amplia generalidad de autores en la doctrina y de los cuerpos legales como constitucionales es la situación de entender por garantías constitucionales únicamente la exhibición personal; la inconstitucionalidad y el amparo; agregándose en legislaciones como la peruana y la mexicana entre otras, una cuarta garantía constitucional, como lo es el habeas data; es decir, el derecho que tiene toda persona a conocer lo que exista de ella en archivos, documentos y registros de organismos públicos.

No obstante, la concepción de garantías constitucionales hoy día es mucho más amplia y se puede entender extensiva a una especie de sinónimo de principios procesales penales, toda vez que, al tenor de lo que establece el Artículo 4 del Código Procesal Penal: “Nadie podrá ser condenado, penado o sometido a medida de seguridad y corrección, sino en sentencia firme, obtenida por un procedimiento llevado a cabo conforme las disposiciones de este Código y a las normas de la Constitución, con observancia estricta de las garantías previstas para las personas y de las facultadas y

⁴¹ Manuel Ossorio, **Ob. Cit.** Pág. 332.

⁴² Cabanellas de Torres, Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 178.



- Detención por faltas o infracciones
- Derecho de defensa
- Motivos para auto de prisión
- Presunción de inocencia
- Publicidad del proceso
- Irretroactividad de la ley
- Declaración contra sí y parientes
- No hay delito ni pena sin ley anterior (principio de legalidad)
- Principio de continuidad del debate
- Principio de acusación o principio acusatorio
- Principio de oralidad.
- Principio de congruencia entre la sentencia y la acusación

De las anteriores, algunas han tomado más relevancia práctica que otras, y estas últimas, han suscitado en su estudio, un tratamiento más profundo.

En el presente apartado se mencionan sólo algunas, puesto que aquéllas que han tenido un desarrollo más grande en el derecho procesal penal, se procede a tratarlas con mayor detenimiento, precisamente cuando se mencionan como principios procesales.

En ese sentido, se puede afirmar que el derecho a la igualdad que se invoca en el caso de los derechos de todos los ciudadanos frente a la ley, tiene su origen en el Artículo 4



constitucional, el cual estatuye: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.”

La detención legal se refiere a lo establecido en el Artículo 5 de la Carta Magna, en el cual se indica: “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma”.

En cuanto a la notificación de causas de detención, ésta es una garantía procesal constitucional que se acostumbra equivocadamente confundir con los derechos del detenido; siendo la principal diferencia el hecho de que en caso del primero mencionado se refiere a transmitir al detenido la causa por la cual se le detiene, y el segundo, que cuando ya está detenido el sujeto tiene derechos invulnerables.

La notificación de causas de detención encuentra su fundamento en el Artículo 7 de la Carta Magna que ordena: “Toda persona detenida deberá ser notificada inmediatamente, en forma verbal y por escrito, de la causa que motivó su detención, autoridad que la ordenó y lugar en el que permanecerá. La misma notificación deberá hacerse por el medio más rápido a la persona que el detenido designe y la autoridad



será responsable de la efectividad de la notificación.” Mientras que los derechos del detenido, los regula el Artículo 8: “Todo detenido deberá ser informado inmediatamente de sus derechos en forma que le sean comprensibles, especialmente que pueda proveerse de un defensor, el cual podrá estar presente en todas las diligencias policiales y judiciales. El detenido no podrá ser obligado a declarar sino ante autoridad judicial competente.”

El interrogatorio a detenidos y presos se encuentra taxativamente regulado en el Artículo 9 e indica: “Las autoridades judiciales son las únicas competentes para interrogar a los detenidos o presos. Esta diligencia deberá practicarse dentro de un plazo que no exceda de veinticuatro horas”.

El centro de detención se refiere a: “Las personas aprehendidas por la autoridad no podrán ser conducidas a lugares de detención, arresto o prisión diferentes a los que están legal y públicamente destinados al efecto. Los centros de detención, arresto o prisión provisional, serán distintos a aquellos en que han de cumplirse las condenas. La autoridad y sus agentes, que violen lo dispuesto en el presente artículo, serán personalmente responsables”. Regulado en el Artículo 10 constitucional.

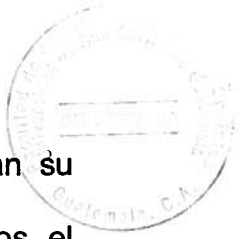
En el Artículo 11 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se ordena: “Por faltas o por infracciones a los reglamentos no deben permanecer detenidas las personas cuya identidad pueda establecerse mediante documentación, por el testimonio de persona de arraigo o por la propia autoridad. En dichos casos, bajo



pena de la sanción correspondiente, la autoridad limitará su cometido a dar parte del hecho a juez competente y a prevenir al infractor, para que comparezca ante el mismo dentro de las cuarenta y ocho horas hábiles siguientes. Para este efecto, son hábiles todos los días del año; y las horas comprendidas entre las ocho y las dieciocho horas. Quienes desobedezcan el emplazamiento serán sancionados conforme a la ley. La persona que no pueda identificarse conforme a lo dispuesto en este artículo, será puesta a disposición de la autoridad judicial más cercana dentro de la primera hora siguiente a su detención.”

Los motivos para el auto de detención se regulan en el Artículo 13 de la Carta Magna: “No podrá dictarse auto de prisión, sin que preceda información de haberse cometido un delito y sin que concurren motivos racionales suficientes para creer que la persona detenida lo ha cometido o participado en él. Las autoridades policiales no podrán presentar de oficio, ante los medios de comunicación social, a ninguna persona que previamente no haya sido indagada por tribunal competente.”

La garantía constitucional que resguarda el derecho a declaración contra sí y contra parientes se establece en el Artículo 16 de la Constitución Política e indica que: “En proceso penal, ninguna persona puede ser obligada a declarar contra sí misma, contra su cónyuge o persona unida de hecho legalmente, ni contra sus parientes dentro de los grados de ley.”



Tanto las garantías constitucionales como los principios procesales, encuentran su antecedente más inmediato en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el llamado Pacto de San José, por haber sido suscrito en la ciudad capital del Estado de Costa Rica; regulando entre otros derechos, los siguientes:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la substanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otro carácter.”

“Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca su culpabilidad.”

Durante el curso del proceso penal, el imputado no puede ser considerado ni tratado como culpable, puesto que, por mandato constitucional es inocente hasta que en una sentencia firme se demuestre la materialidad del hecho y la culpabilidad. Este principio es una garantía constitucional y una garantía procesal con carácter objetivo, ya que exige actividad probatoria y valoración de la prueba para ser desvirtuada.

La sentencia desde luego no constituye la culpabilidad sino que la declara con base a las pruebas, para ello deben deducirse dos aspectos. Que el imputado debe ser tratado



como inocente durante todo el proceso y, que es culpable hasta que una sentencia firme así lo declare.

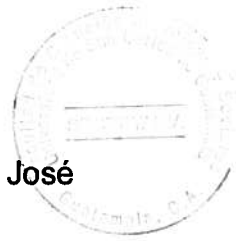
En Guatemala, normalmente el Juez de primera instancia, cuando se le consigna a una persona por medio de una prevención policial, decreta la prisión preventiva, no tomando en cuenta en algunos casos que tiene facultades que le otorga el Artículo 264 del Código Procesal Penal, en el sentido de que puede de oficio sustituir la prisión preventiva por una o varias medidas sustitutivas, máxime cuando se trata de delitos que no son de trascendencia social, con las excepciones señaladas en la norma citada. El doctor Bovino decía que: "Antes que nada, primero se debe investigar para luego detener y no detener para luego investigar."⁴³ Por lo tanto, debe apelarse por estas medidas arbitrarias y contribuir para que no se violen las garantías constitucionales, máxime los defensores, pues deben contribuir para lograr este objetivo.

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 14 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 14 del Código Procesal Penal y 8 numeral 2º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José).

4.2. Devenir histórico

La presunción de inocencia es una garantía consagrada en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y en tratados internacionales sobre derechos humanos; como

⁴³ Bovino, Alberto. **Temas de derecho procesal penal guatemalteco**. Pág. 103.



por ejemplo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, en el Artículo 8 regula que:

“Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en un juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias a su defensa.”

Artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos. “Garantías judiciales. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad.”

4.3. Principio de seguridad jurídica

Uno de los principios fundamentales que los miembros de la Asamblea Nacional Constituyente tomaron en consideración para garantizar no sólo el respeto a la posición jerárquica de la Constitución Política, sino también la conservación del estado constitucional de derecho, es el principio de supremacía constitucional contenido en los Artículos 44, segundo párrafo, 175 y 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala; por medio del cual ésta se ubica en la cima de todo el ordenamiento jurídico guatemalteco y ninguna disposición legal de inferior rango jerárquico podrá limitar, restringir, modificar o tergiversar cada uno de los artículos en ella consagrados.



Uno de los principios legales plasmados en la Carta Magna es el principio de irretroactividad de la ley, contenido en el Artículo 15 constitucional, que establece claramente que la ley no tiene efecto retroactivo; al mismo tiempo este artículo establece la única excepción al principio: en materia penal siempre y cuando sea en beneficio del reo. Pese a que dicho artículo constitucional prohíbe la retroactividad de la ley, una norma ordinaria (por ende inferior jerárquica a la Constitución Política) establece que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo (se está refiriendo a las normas tributarias sancionatorias) las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes (Artículo 66 del Código Tributario).

Por lo tanto, existe una contradicción al principio constitucional citado, el que contempla la materia penal como única excepción a la irretroactividad. Si el contribuyente infractor comete uno de los delitos tributarios contenidos en el Código Penal, es obvio que no se habla más de un procedimiento administrativo ante la SAT, sino se está frente a un proceso penal ventilado ante un órgano jurisdiccional competente, en el que la retroactividad podrá operar sin crear ningún conflicto entre normas. Dicho en otras palabras, tanto legal como doctrinariamente no es lo mismo una infracción tributaria que un delito tributario.

La infracción es definida en el Artículo 69 del Código Tributario como: "Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal,



constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal.”

Claramente en el artículo citado se marca la diferencia entre infracción y delito; y quien se encarga de la sanción de una infracción es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), y si se comete un delito, será el órgano jurisdiccional competente el que sancione.

Concluyendo, si se trata de una sanción a una simple infracción tributaria (administrativamente), aplicar la ley con retroactividad de conformidad con lo establecido en el Artículo 66 del Código Tributario, se traduciría en una vulneración a un principio constitucional y por ende se está frente a una norma inconstitucional; ahora bien, si se está frente a la pena ocasionada por la comisión de un delito tributario, aplicar la ley retroactivamente no origina ninguna contradicción legal.

CONCLUSIONES



1. El principio de supremacía constitucional no se aplica cuando la Superintendencia de Administración Tributaria suprime infracciones y establece sanciones más favorables al infractor tributario.
2. Las sanciones tributarias que actualmente está aplicando la Administración Tributaria no cumplen el principio de capacidad de pago; ya que por ser excesivas la mayoría de contribuyentes no las pueden pagar.
3. Por el principio de irretroactividad de la ley, cualquier norma tiene aplicación pero no hacia hechos que se han suscitado en el pasado previo a la puesta en vigencia de la norma que se trate. En tal virtud, cualquier norma que contravenga esta disposición que además tiene carácter constitucional deviene nula ipso jure.
4. El Artículo 66 del Código Tributario es inconstitucional, ya que por ser una norma de tipo administrativo, no encuadra dentro de la excepción al principio de irretroactividad de la ley regulado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala; por medio del cual, esta característica de la norma jurídica aplica únicamente al ámbito penal.

5. A pesar de existir una contradicción entre la Constitución Política de Guatemala y el Código Tributario en materia tributaria; el Congreso de la República no se ha pronunciado al respecto.





RECOMENDACIONES

1. Se deberá declarar nula ipso jure cualquier norma jurídica vigente que disminuya, restrinja o tergiversa los derechos que la Constitución Política garantiza; para que se respete la supremacía constitucional.
2. La Administración Tributaria tiene que respetar y hacer valer los principios constitucionales del derecho tributario cada vez que sancione determinada infracción tributaria.
3. Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco debe prevalecer el estado de derecho, para el efecto el principio de irretroactividad de la ley tiene que aplicarse sólo en materia penal.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria tiene que proponer al legislativo la inconstitucionalidad del Artículo 66 del Código Tributario ya que contradice lo estipulado en la Constitución Política de la República de Guatemala.
5. El Congreso de la República de Guatemala debería realizar una revisión de las leyes tributarias, para comprobar que éstas se ajustan a derecho.



BIBLIOGRAFÍA



BALLBÉ, Manuel. **Manual de derecho administrativo**. Catalunya, España: Ed. Universidad Autónoma de Barcelona, 2002.

BARRIENTOS PELLECCER, César. **Código Procesal Penal, concordado y anotado**. Guatemala: Ed. Vile, 2000.

BELISARIO, Juan. **Derecho financiero**. México: Ed. Porrúa, 2009.

BOVINO, Alberto. **Temas de derecho procesal penal guatemalteco**. 1ª. Reimpresión. Guatemala: Ed. Fundación Mirna Mack, 1997.

BUENAVENTURA ECHEVERRÍA, Juan. **Derecho constitucional guatemalteco**. Guatemala: Ed. Piedra Santa, 2007.

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. 10ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1976.

CAFFERATA NORES, José. **Introducción al derecho procesal penal**. Argentina: Ed. Córdoba, 1995.

CALDERÓN MORALES, Hugo. **Derecho procesal administrativo**. 2ª. ed. Guatemala: Ed. Llerena, 1999.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Guatemala: Ed. Universitaria, 1998.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Derecho administrativo**. Guatemala: Ed. Universitaria, 1997.

DE LEÓN CARPIO, Ramiro. **Análisis doctrinario legal de la Constitución Política de la República de Guatemala**. Guatemala: Ed. Piedra Santa, 1998.



LINARES QUINTANA, Juan. **Tratado de derecho constitucional argentino y comparado**. México: Ed. Porrúa, 2000.

MAIER, Julio. **Derecho procesal penal**. Tomo I. 2ª. ed. Argentina: Editores de puerto S.R.L., 1996.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero**. Tomo I. Guatemala: Ed. G & A, 2003.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1990.

PRADO, Gerardo. **Derecho constitucional**. Guatemala: Ed. Praxis, 2004.

SOTO KLOSS, Eduardo. **Derecho administrativo: bases fundamentales**. Tomo II. México: Ed. Porrúa, 1990.

VALDÉS COSTA, Héctor. **Derecho tributario**. Montevideo: Ed. Abeledo-Perrot, 1970.

www.wordreference.com (Guatemala, 20 de enero de 2011).

www.elpaís.com (Guatemala, 20 de enero de 2011).

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Declaración Universal de los Derechos Humanos. Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, 1948.



Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91, 1991.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). Ministerio de Economía, Acuerdo Ministerial número 0469-2008, 2008.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98, 1998.

Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 31-2002, 2002.

Ley del Tribunal de Cuentas. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1126, 1956.