

**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Programa de Actualización y Cierre Académico



**La vulneración al principio de autonomía del**

**Código Tributario**

-Tesis de Licenciatura-

Sylvia Argentina Figueroa Ramírez

Guatemala, diciembre 2014

**La vulneración al principio de autonomía del  
Código Tributario**  
-Tesis de Licenciatura-

Sylvia Argentina Figueroa Ramírez

Guatemala, diciembre 2014

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M.A. César Augusto Custodio Cóbar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

Decano M. Sc. Otto Ronaldo González Peña

Coordinador de exámenes privados M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador del Departamento de Tesis M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Cátedra M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Asesor de Tesis Lic. César Augusto Flores Figueroa

Revisor de Tesis Licda. Rosa Isabel De León Godoy

# **TRIBUNAL EXAMINADOR**

## **Primera Fase**

M. Sc. Mario Jo Chang

M. Sc. Héctor Ricardo Echeverría Méndez

Lic. Erick Vallardo López

## **Segunda Fase**

Licda. Flor de María Samayoa Quiñonez

M. Sc. María Cristina Cáceres López

Lic. Eduardo Galván Casasola

Lic. José Antonio Pineda Bárales

## **Tercera Fase**

Licda. María delos Ángeles Monroy

Lic. José Domingo Rivera López

Licda. Karla Gabriela Palacios Ruiz

Lic. Ricardo Bustamante Mays



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintitrés de junio dos mil catorce.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**, presentado por **SYLVIA ARGENTINA FIGUEROA RAMÍREZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al Licenciado **CÉSAR AUGUSTO FLORES FIGUEROA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



**M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

Sara Aguilar  
c.c. Archivo



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

*"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"*

## DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **SYLVIA ARGENTINA FIGUEROA RAMÍREZ**

Título de la tesis: **LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

El Tutor de Tesis,

### Considerando:

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 08 de septiembre de 2014

*"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"*

  
Lic. César Augusto Flores Figueroa  
Tutor de Tesis



Sara Aguilar  
c.c. Archivo




UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, ocho de septiembre de dos mil catorce.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**, presentado por **SYLVIA ARGENTINA FIGUEROA RAMÍREZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la Licenciada **ROSA ISABEL DE LEÓN GODOY**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

  
**M. Sc. Otto Ronaldo González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar  
c.c. Archivo



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

## DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **SYLVIA ARGENTINA FIGUEROA RAMÍREZ**

Título de la tesis: **LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

El Revisor de Tesis,

### Considerando:

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

**Tercero:** Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

**Cuarto:** Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 07 de octubre de 2014

*"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"*

  
**Licda. Rosa Isabel De León Godoy**  
Revisor Metodológico de Tesis



Sara Aguilar  
c.c. Archivo





UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

## DICTAMEN DEL COORDINADOR DE TESIS

Nombre del Estudiante: **SYLVIA ARGENTINA FIGUEROA RAMÍREZ**

Título de la tesis: **LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

El Coordinador del programa de Tesis de Licenciatura,

### Considerando:

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

**Tercero:** Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

**Cuarto:** Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

### Por tanto,

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 10 de noviembre de 2014

*"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"*

**M. Sc. Mario Jo Chang**  
Coordinador Facultad de  
Ciencias Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar  
c.c. Archivo



UNIVERSIDAD  
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

## ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **SYLVIA ARGENTINA FIGUEROA RAMÍREZ**

Título de la tesis: **LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

### Considerando:

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.


**Segundo:** Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

### Por tanto,


Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 17 de noviembre de 2014

*"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"*

  
**M. Sc. Mario Jo Chang**  
Coordinador Facultad de  
Ciencias Jurídicas y Justicia



  
**Vo. Bo. M. Sc. Otto González Peña**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia



**Nota:** Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

## **DEDICATORIA/AGRADECIMIENTOS**

**A mi Padre Celestial Jesucristo,** Dios todo poderoso, por llenarme de su gracia con su amor y misericordia, por haberme brindado sabiduría y fuerza para continuar con éxito en este largo camino, haciéndome sentir Segura y Amada en cada momento.

**A mi Padre:** José Domingo Figueroa Sarmiento, por ser un padre quien con su esfuerzo, ejemplo de hombre emprendedor me enseñó a encaminarme en la vida, como una persona con valores morales, espirituales y de Justicia firmes. Su apoyo incondicional, amor, comprensión y paciencia logro que hoy sea la persona que soy, forjó así mi carácter, me enseñándome a no rendirme y que la vida siempre hay obstáculos, pruebas pero nada que sin esfuerzo y creencia en Dios no se pueda lograr.

**A mi Madre:** Silvia Violeta Ramírez Solórzano, por ser un ejemplo de mujer luchadora quien no desmaya ante la adversidad, consigue lo que se propone, una mujer segura, de nobles sentimientos, con personalidad y temple fuerte y con un gran corazón, ensoñándome con su ejemplo a ser hija, hermana, amiga, esposa y madre, a luchar por mis sueños y a que una mujer puede ser tan fuerte como nos lo proponemos, sin perder así la ternura, humildad, sencillez y delicadeza que caracteriza a una mujer.

**Esposo:** William José Mazariegos Izquierdo, Corona de bendición que Jesucristo, dio a mi vida, hombre de buenos sentimientos, trabajador, honesto, justó, inteligente, fiel, amoroso, buen padre, amigo, consejero, su apoyo fue el motor que me dio la fuerza de continuar, me ha enseñado a ser mejor persona, inspirándome culminando mi sueño de ser profesional, agradezco todo el amor que me ha brindado, por cada momento de felicidad compartida.

**A mis Hijos:** Mathew José y Ximena Nicolle Mazariegos Figueroa, herencia que Dios dio, llenando mi vida en cada momento con sonrisas, amor y ternura, son la inspiración y motivación para continuar por el camino correcto y poder ser un buen ejemplo que puedan seguir.

**Hermanos:** Henry José y Jorge Mario Figueroa Ramírez, por su motivación, apoyo, confianza y amor me siento orgullosa de ser su hermana.

**Universidad Panamericana de Guatemala:** Por abrirme las puertas y formar parte de los profesionales de tan prestigiosa institución, así como ayudarme a entender mejor los principios de justicia, igualdad, equidad sin olvidarnos de ser humildes y dar siempre la gloria y honra a nuestro señor Jesucristo y así poder servir a mi Guatemala, Tierra dela eterna primavera, bendecida por Dios.

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
El Derecho Tributario	1
Impuestos y Tributos	16
Garantías Constitucionales	27
La vulneración al principio de autonomía del Código Tributario	48
Conclusiones	63
Referencias	65

## **Resumen**

La carga tributaria, según se pudo observar a través de la historia, ha sido un tema que ha llevado a los diferentes grupos involucrados a tener conflictos serios, porque ha habido arbitrariedades derivadas de decisionismo político, que ha afectado a grupos de la población muy vulnerables, para quienes una carga impositiva les resultaba difícil de pagar.

En el presente trabajo se realizó un recorrido desde la historia de la tributación y los impuestos, pasando por la forma en que la doctrina tributaria se configuró en Derecho Tributario independizándose del Derecho Administrativo, con la finalidad de que existiera una mejor organización en el recaudo de los tributos. Asimismo, se ha realizado una breve reseña de la historia guatemalteca en cuanto a las reformas tributarias arbitrarias durante el régimen militar en plena lucha armada, y las graves consecuencias a la economía de los guatemaltecos. Además, se ha hecho un enfoque sobre las estrategias en lo referente al tema tributario llevadas a cabo durante los gobiernos civiles de Cerezo Arévalo, Serrano Elías y De León Carpio, y la forma en que el sector económico, financiero e industrial laminó dichas propuestas, por considerar que iban en contra de sus intereses y no de la población en general.

Posterior a ello, se realizó un análisis de cómo en el Código Tributario se ha regulado la injerencia del Ejecutivo en cuanto a sanciones administrativas por infracciones a dicho cuerpo legal, lo que viene a resultar en una inconstitucionalidad pues al único órgano que le corresponde regular las sanciones es al Congreso de la República.

### **Palabras clave**

Código Tributario. Infracciones. Sanciones. Principios. Vulneración. Autonomía. Derecho Tributario.



## **Introducción**

En el presente trabajo se buscó establecer la forma en que se vulneró el principio de autonomía legislativa en el Código Tributario, marcado por la doctrina del Derecho Tributario.

Para ello se realizó una revisión en la historia de la tributación y la obligación fiscal desde la antigüedad para tener claro la forma en que la carga tributaria era incorporada al corpus legislativo tanto en las monarquías como en el Estado moderno. De ello se pudo constatar que el tema de la carga tributaria siempre ha causado confrontación, confusión y desconcierto en los contribuyentes menores, así como en los grupos de mayor poder adquisitivo.

El Código Tributario guatemalteco es producto de una serie de propuestas llevadas a cabo desde los gobiernos civiles tomando en cuenta que durante los regímenes militares se ponían en vigencia leyes tributarias y fiscales de emergencia como una forma de castigo a los grupos poderosos sin que se tomara en cuenta que quienes amortiguaban este decisionismo político eran los grupos de la población más vulnerables, es decir, los que menos tenían. Ello permitió conocer cómo el Ejecutivo, con un militar al frente, arbitrariamente tomaba decisiones de imposición tributaria sin tener un conocimiento certero sobre a quiénes les afectaba en mayoría dicho decisionismo político.

La puesta en vigencia del Código Tributario el dos de octubre de 1991, respondió a los principios del Derecho Tributario: el principio de legalidad, el de certeza jurídica, el de igualdad, así como el de capacidad contributiva. Sin embargo, en su contenido dicho cuerpo normativo permitió la injerencia del Ejecutivo en cuanto a sanciones por infracción a la norma tributaria, circunstancia que se considera inconstitucional toda vez que el único órgano que puede legislar estas sanciones es el Congreso de la República. Causado confusión el hecho de que el decisionismo político ha prevalecido sobre la autonomía que debería tener el Código Tributario, pues éste tiene como soporte la autonomía legislativa que la doctrina del Derecho Tributario le otorgó. Es un análisis de la forma de legislar conociendo como el legislativo responde a las exigencias del Ejecutivo.

# **El Derecho Tributario**

## **Terminología**

Es el arte de expresar o decir por medio de palabras técnicas las expresiones de una ciencia. El Derecho Tributario ha recibido varios nombres: el término más moderno es derecho tributario, pero en la antigüedad se utilizaba los siguientes: derecho impositivo (utilizado en Alemania), derecho fiscal (utilizado en Francia).

En Guatemala, el término utilizado es el de Derecho Tributario o Derecho Fiscal y fundamenta su normativa en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, leyes ordinarias, reglamentos, acuerdos gubernativos e incluso acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que es la institución encargada de recaudar los tributos.

Masbernat citando a Cayón

“El Derecho Tributario cuenta con su propia terminología y a manera de ejemplo se enumeran los siguientes: Sujeto activo, sujeto pasivo, agente retenedor, agente de percepción, hecho generador. Elemento

cuantitativo, base cierta, base presunta, exención, exoneración, relación jurídica tributaria, débito fiscal, crédito fiscal”. (2012: 26).

Todos estos términos se encuentran inmersos en la legislación tributaria guatemalteca.

En Alemania se le denomina Derecho impositivo, derivado del término imposición que significa sujetar a la fuerza, obligatorio. Esto por los orígenes del Derecho Tributario en épocas antiguas donde los vasallos o siervos, debían tributar primero con parte de sus cosechas y luego con sus ingresos a favor del rey. Luego, se tiene el término Derecho fiscal utilizado actualmente en Francia. Proviene de la palabra fiscus, que significa cesta de mimbre, y esto por la costumbre que tenían los romanos de guardar el dinero en estas cestas; posteriormente se le denominó Fiscus al Tesoro del Príncipe y Erario al tesoro de la nación. De ahí que el término fiscal significa Tesoro o Erario y comprende el conjunto de bienes patrimoniales con que cuenta el Estado. Y, por último, el término más moderno de Derecho tributario, utilizado en Brasil, Italia y España. Mucho más genérico y exacto, ya que la tributación además de indicar la recaudación, implica la gestión y administración. Sin embargo, los dos términos anteriores deben aceptarse como válidos. (2012: 25)

## **Autonomía del Derecho Tributario**

Autonomía en el Sector Público se puede decir que es la facultad que tiene una Institución o Entidad Estatal para crear y seguir sus propias normas de funcionamiento, asimismo elegir sus autoridades o funcionarios como administrarse a sí misma, dentro del marco de su normativa y competencia. La entidad autónoma es aquella que independientemente del nivel de gobierno en la que esté ubicada, puede auto-gobernarse y dictar sus propias normas.

En el ámbito territorial, la autonomía caracteriza su importancia en los gobiernos municipales, en los asuntos que constitucionalmente les atañen, puedan ejecutar las directrices necesarias para garantizar la disponibilidad efectiva de recursos para financiar las obras publicas previstas, lo cual permite acercar la toma de decisiones y ejecución de las mismas a los habitantes de las regiones que serán afectados. Como lo plasma el tenor del artículo 263 de la Constitución Política de la República de Guatemala, Autonomía municipal, un ejemplo claro de ello.

Al hablar de la Autonomía como materia tributaria existen varias posiciones al respecto:

- a. Las que niegan todo tipo de autonomía el derecho tributario porque lo subordinan al derecho financiero.
- b. Las que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo.
- c. Las que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente autónomo.
- d. Las que consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado (civil y mercantil) y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste.  
([http://derechoarchivos.weebly.com/uploads/2/0/4/5/20459918/resumen\\_tributario\\_libro\\_saccone.doc](http://derechoarchivos.weebly.com/uploads/2/0/4/5/20459918/resumen_tributario_libro_saccone.doc))

En Guatemala encontramos la Administración Tributaria, dirigida por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, cuyo propósito de su creación fue contar con la autonomía tributaria para evitar que las acciones de recaudación o de la misma tengan un interés político partidario, en su competencia aparte de recaudar solo dirigiéndonos a la autonomía le compete, hacer cumplir las normas tributarias y aduaneras,

las cuales deben estar alejadas de cualquier interés diferente a los fines que le otorgo la constitución por ende el Estado.

Una Administración Tributaria considerada sin autonomía, será gravemente disfuncional, y las consecuencias de dicha situación pueden sentirse en todo el país. Derivado de ello, la autonomía de las administraciones tributarias se ha convertido en una útil herramienta para garantizar la obtención de los recursos gubernamentales o del país.

### **Autonomía didáctica**

También denominada docente, es la que reconoce como único fin las necesidades de orden práctico y de enseñanza teórica. Esto significa que la autonomía se obtiene desde que la disciplina además de enseñar sus principios fundamentales, legales, doctrinales, puede llevarse a la práctica y demostrar con hechos concretos y reales el supuesto que la doctrina o la ley indica. En este caso, el hecho de que exista en los pensum de estudio de las Facultades de Derecho una materia que analiza el Derecho Tributario y la Legislación Fiscal, un programa que impartir, una metodología a seguir, desde ya se reconoce la autonomía docente o didáctica del Derecho Tributario.

## **Autonomía científica**

La ciencia es el conjunto de conocimientos generales y especiales sometidos a un proceso lógico o conjunto de conocimientos verdaderos y ciertos; ese proceso y esa incertidumbre es la que se denomina método científico, es decir, que para cada causa existe un efecto. (Masbernat, 2012:434).

La ciencia del Derecho ha atravesado un largo camino iniciándose desde el origen mismo de la ciencia, luego como parte del Derecho Administrativo, pasando por el Derecho Financiero hasta llegar al tributario. Cabe aclarar, entonces, que una disciplina jurídica alcanza su autonomía científica cuando tiene un método propio, un campo extenso de estudio y personas que se dedican al mismo.

En Guatemala, el Derecho Tributaria ha ganado bastante importancia en relación a otras materias ya que con la puesta en vigencia de nuevas leyes tributarias han afectado y modificado diversos tipos de actividades de los administrados.

## **Autonomía legislativa**

Esto significa que la ciencia debe tener sus propias leyes tanto sustantivas como procesales. El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, recurre al principio de legalidad, el cual consiste que para la emisión de impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, se necesita de una ley emitida por

el Congreso de la República. Con la entrada en vigencia del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, se obtuvo la autonomía legislativa, que requirió de mucha persistencia durante décadas. Esta puesta en vigencia del Código en referencia permitió contar con un instrumento específico para regular las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por crear normas supletorias creaban confusión, duda e incertidumbre, lo cual fomentaba aún más la evasión y la desconfianza en el sistema tributario.

Esta autonomía, a criterio personal, es probablemente la que mayor fundamento doctrinario presenta ya que la aprehensión por parte de la ciudadanía de la presencia de una total autonomía en el ámbito legislativo responsable del diseño de leyes, es lo que le da sustento a la credibilidad que le otorga el conglomerado a una ley, en este caso a un Código, que tendrá como pilar fundacional el respeto al principio de legalidad que debe configurar la totalidad del articulado contenido en dicho Código. Si una ley no provee de certeza jurídica al grupo a quien va dirigida, es una ley muerta, porque la fortaleza de todo Estado de Derecho, es la certeza jurídica contenida en el contenido general del corpus normativo en todas sus manifestaciones jurídicas.



## Concepto y definición de Derecho y Derecho Tributario

Para Manuel Ossorio,

Tomando en sentido etimológico, derecho proviene de las voces latinas *directum* y *dirigere* (conducir, enderezar, gobernar, regir llevar rectamente una cosa hacia un término o lugar señalado, guiar, encaminar) en consecuencia en sentido lato, quiere decir recto, igual, seguido, sin torcerse a un lado y a otro; mientras que en sentido restringido es *Jus*. Por esto esta expresión latina se han derivado para nuestro idioma a otros muchos vocablos: Jurídico lo referente o ajustado a derecho; jurisconsulto, que se aplica a quien con correspondiente título habilitante, profesa la ciencia del derecho. A enfoque individualista y sociológico Es un conjunto de reglas de conducta cuyo cumplimiento es obligatorio y cuya observancia puede ser impuesta coactivamente por la autoridad legislativa. (1981:226)

El Derecho en síntesis es un conjunto de normas Jurídicas y legislativas que regula la conducta humana en la sociedad por medio de coacción permitiendo así resolver los conflictos de los seres humanos desde el seno de la sociedad.

El derecho está conceptuado como un todo, pero por su dinámica y evolución se ha diversificado en ramas especializadas, algunas de las cuales se ha logrado independizar por completo del Derecho base o Derecho común. Ha sido un largo camino para la aceptación que del Derecho Administrativo nació el Derecho Financiero y que de éste nació el Derecho Tributario, pero aun así hay que reconocer que aún existe entre dichas ramas y nexos difíciles de diferenciar y determinar en forma concluyente a cuál de dichas ramas pertenece. (Alvarado y López, 2012: 54).

Derecho Fiscal o Tributario se entiende según el análisis de varios tratadistas así como de varias definiciones como: El conjunto de principios y normas jurídicas que comprenden: leyes, reglamentos, circulares y acuerdos Gubernativos, referente a la constitución y organización e inversión de los caudales o arcas públicas. Ya que de

ellos se desprende el estudio de los ingresos y egresos de los gastos públicos (Estado), y así poder satisfacer las necesidades de la población o nación. En síntesis lo podemos definir el Derecho tributario como: Es el conjunto de normas, principios, instituciones, reglamentos y otras regulaciones establecidas por la ley que desarrollan la actividad tributaria.

Para unos autores, una rama jurídica es autónoma cuando abarca un conjunto de principios y de instituciones propias, o como lo expresa Trueba Urbina, citando a Hugo Rocco,

Para que una ciencia jurídica pueda decirse autónoma, es necesario y suficiente que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular, que también contenga doctrina homogénea dominando el concepto general común y distante del concepto general informativo de otra disciplina; que posea un método propio, es decir, que adopte procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad constitutiva del objeto de la indagación. (1981:150)

Se entiende de la cita anterior, que la autonomía de una ciencia va a depender necesariamente, de que ésta sea lo suficientemente extensa doctrinariamente, que posea un método propio que le permita adoptar procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad. Homologado lo anteriormente expuesto al Derecho Tributario se puede afirmar que éste llena los requisitos planteados para tener autonomía, sobre todo porque su campo de estudio se aleja totalmente del Derecho Administrativo, aunque se haya derivado de éste.

## **División del Derecho Tributario**

### **Cita Alvarado y López**

El Derecho Tributario se divide en dos ramas, Derecho Tributario Material o Sustantivo y Derecho Tributario Formal. El derecho tributario material o sustantivo es el que contiene las normas sustantivas relativas en general, a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible) y cómo se extingue esa obligación, examina cuáles son sus diferentes elementos; sujeto, fuente y causa, así como determina sus privilegios y garantías. (Alvarado y López, 2012: 60)

El derecho tributario formal estudia todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos: analiza especialmente la determinación del tributo, pues su objetivo es establecer qué suma de dinero concreta adeuda cada persona y cómo esa suma llega a ingresar en las arcas estatales. Este conjunto de normas son aplicadas por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- en la determinación y recaudación de los tributos. (Villegas, 1982: 163)

Las normas formales y las sustantivas tienen vinculación en vista de que las primeras regularán lo relativo a obligaciones de la Administración Tributaria y el Contribuyente en cuanto al pago de tributos. Muchos de los artículos contemplados en la codificación tributaria contemplan una serie de directrices dirigidas tanto al ente de Administración Tributaria como a los agentes de retención en cuanto a los requisitos que deben ser llenados para el cumplimiento de dicha normativa. Asimismo, se advierte que de no darse el cumplimiento de dichos requisitos se impondrán sanciones pecuniarias y, dadas el caso, de privación de libertad por la infracción cometida. Se advierte también, que dichas sanciones serán impuestas cada vez que se produzca la infracción.

Existe otra rama dentro del ámbito del Derecho Tributario y es el del Derecho Tributario Procesal o Instrumental, el cual estudia lo relacionado con las normas que regulan los trámites administrativos y resolución de conflictos de todo tipo que se plantea entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación, a su monto, al procedimiento a seguirse para ingresar el valor del impuesto a las arcas estatales, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado mediante un proceso burocrático sin un procedimiento que regule de manera esquemática la devolución de lo pagado indebidamente.

Este tipo de controversias deberán ventilarse a través de los órganos jurisdiccionales (Tribunales con jurisdicción contenciosa administrativa); en el caso guatemalteco la Superintendencia de Administración Tributaria es la que deberá emitir sanciones tributarias, pero siempre se deja el margen de que sea el poder judicial quien, en última instancia, resuelva la controversia, a través del Proceso Contencioso Administrativo en única instancia, teniendo como único mecanismo de defensa posterior, las garantías constitucionales a través de una acción de

amparo o de inconstitucionalidad. Respecto a la inconstitucionalidad, se desarrolla posteriormente como defensa a las normas que contradigan lo que establece la Constitución Política de la República, la cual puede ser por medio de acción, excepción o recurso.

## **Las fuentes del Derecho Tributario**

Se le llama fuentes a todo aquello que da origen o nacimiento al derecho con el objeto de hacer conocer su nacimiento y así mismo poder entender el porqué de la norma o derecho existente conteniendo un carácter obligatorio.

Bosch. F. define Fuentes del derecho de la siguiente Forma

Es el principio, fundamental u origen de las normas jurídicas y, en especial del derecho vigente y positivo, en determinado país o época. Se entiende que el derecho brota en primer término de la costumbre y de la ley, en los países de derecho escrito en la actualidad todas las civilizaciones. (2003:119)

Según el tenor del artículo 2 del Código Tributario y de orden jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de Ley.
2. Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”. Congreso de la República de Guatemala”, (1991)

## **Clases de Fuentes**

Parafraseado de Prado y de los siguientes artículos 2,3, 9, 147 literal d) de la Ley del Organismo Judicial decreto 2 guion 89 del Congreso de la República y artículo 627 del Código Procesal Civil y Mercantil decreto ley 107.

Se divide en tres las cuales son: fuentes formales, fuentes reales o materiales y fuentes históricas.

Fuentes Históricas: son las que revelan lo que fue y lo que es el derecho en el transcurso del tiempo (papiros, libros, grabados etc.)

Fuentes Reales o materiales: son los hechos, actos, fenómenos sociales, económicos, políticos, culturales etc.

Fuentes Formales: son los procesos de creación de las normas jurídicas.

Las fuentes del derecho se sub-dividen en:

1. La legislación: se puede mencionar como toda la normativa de una sociedad plasmada o escrita en un cuerpo legal siendo esta la manifestación de la voluntad del Estado, la cual cuenta con un orden jerárquico siendo el siguiente: en primer lugar, la Constitución Política de la República de Guatemala, en segundo, leyes ordinarias, y por último los reglamentos.
2. Jurisprudencia: es el derecho que se manifiesta a través de los fallos de los tribunales.
3. La costumbre: es la observancia constante y uniforme de una regla de conducta, que llevan a cabo los miembros de una comunidad social.
4. La doctrina: es el conjunto de estudios y opiniones que emiten los diversos conocedores de una rama determinada del derecho.

## **Interpretación de las normas jurídicas tributarias**

El Derecho Tributario está constituido sobre los principios fundamentales del derecho, los cuales se describirán a groso modo en este capítulo ya que más adelante se desarrollará a profundidad el tema

de los principios, este capítulo trata de aclarar cómo se conforman las fuentes del derecho y su interpretación, aplicación. De la ley se interpreta según la norma jurídica y la doctrina.

Según lo preceptuado en el tenor de los artículos 4, 5 y 6 del decreto 6-91 del Congreso de la República lo establece de la siguiente forma:

Artículo 4. Principios aplicables a interpretación. 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.

Artículo 5. Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4, de este Código. 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.

Artículo 6. Conflicto de leyes. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

## **Principios del Derecho Tributario**

Para el Derecho Tributario la base fundamental se encuentra en los principios constitucionales los cuales se hablan en el capítulo de Garantías Constitucionales y doctrinariamente se hace mención de los siguientes:

## **Principio de Justicia**

Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades. Es decir en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado, este principio se proyecta bajo dos formas, la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

## **Principio de certidumbre**

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, todo el pago debe ser fijo y no arbitrario. Estableciendo una fecha de pago, forma en que se realiza, la cantidad a pagar, deben siendo lo más claro posible para el contribuyente y para todas las demás personas. Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar lo siguiente: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien debe pagar las sanciones administrativas en caso de una o varias infracciones.

## **Principio de comodidad**

Todo Impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en que se le facilite más al contribuyente cumplir con dicho pago.



Una forma de por explicar más ampliamente es que un Impuesto cobrado inmediatamente o casi inmediatamente es más probable que se pague en tiempo, en cambio en cuanto mayor tiempo para el cobro, mayor es el sacrificio hay para el contribuyente que lo paga.

## **Principio de economía**

Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que recaude y lo que ingrese en las arcas nacionales o públicas del Estado sea lo más pequeño posible; ejemplo de ello es; si para cobrar un impuesto se contratan muchos funcionarios y empleados públicos lo más seguro es que los sueldos que se les pague devorarán la mayor parte del producto de los impuestos que ingresa; así también se debe tomar en consideración que al cometerse una infracción tributaria, la sanción no puede ser mayor ya que violaría este principio y otros principios constitucionales del Derecho Tributario. (<http://escueladeauditoriausacjfs.jimdo.com/app/download/8641441182/Consolidado+Derecho+III+resumen+libro.doc?t=1404251534>)

## **Otras normas constitucionales relacionadas con la aplicación del régimen tributario**

Artículo 2 Deberes del estado, artículo 4, libertad e igualdad, artículo 24, inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros, artículo 39, propiedad privada, artículo 41, protección al derecho de propiedad, artículo 43, libertad de industria, comercio y trabajo, artículo 183, funciones del Presidente de la República.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o

menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene la obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar. (Smith, 1987: 100).

## **Impuestos y Tributos**

### **Evolución**

Los impuestos nacen como un mecanismo de búsqueda de nuevos ingresos. Fueron implementados por los Estados para financiar la satisfacción de las necesidades públicas. En este sentido, se puede afirmar que los primeros recursos tributarios fueron aquellos que el Estado obtuvo mediante el ejercicio de su poder o imperio o, a través de costumbres que luego convirtieron en leyes, en la Roma Antigua.

En la época del Imperio Romano, el Emperador Constantino extiende los impuestos a todas las ciudades incorporadas “para hacer grande a Roma”, según sus propias palabras, en Europa, durante la Edad Media, los tributos los cancelaban los pobladores en especies a los señores feudales, con los vegetales o animales que crecían en las pequeñas parcelas que les eran asignada, y a la Iglesia Católica en la forma conocida como “diezmos y primicias”, de carácter obligatorio y relacionados con la eliminación de posibles cadenas después de la

muerte. Los impuestos modernos tal y como se conocen en la actualidad, se instauraron a finales del siglo XIX y principios del siglo XX. Dentro de los tributos que se crearon en este período, destacaron *el* impuesto sobre la renta al exportador, al importador, al vendedor y los impuestos a la producción, entre otros (la cadena productiva).

Desde que el Papa Alejandro VI, promulgó la bula, por medio de la cual concedía a los monarcas católicos españoles, Fernando e Isabel, dominio pleno sobre las tierras e islas ubicadas de acuerdo a un meridiano, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista en aquel entonces considerado como Nuevo Mundo.

El cinco de febrero de mil quinientos cuatro, los monarcas hispanos pusieron en vigor la primera medida recaudatoria que alcanzaría al dominado Nuevo Mundo, medida que llamaron Real Cédula, en donde los reyes ordenaban que todos los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagaren el quinto, esto es, la quinta parte del mineral que encontraran, explotaran o arrebataran a los naturales, mismo que debía entregarse a los oficiales de la Real Hacienda de la provincia que se tratara: (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT-<http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/1242-tributacin-el-nuevo-undo.html>2011)

### Señala Luján que:

Dentro de las imposiciones del pago de impuestos que España estableció en América durante la época de la Colonia, mediante la institución de la Real Hacienda, destacaban el Almojarifazgo y las Derramas. El Almojarifazgo era un impuesto que consistía en el cobro de un arancel aduanero por todas las mercaderías introducidas y sacadas de los puertos. Aunque su valor fue variable durante toda la Colonia, éste alcanzó un promedio de un 5% del valor de las mercaderías. Y las Derramas, trataban de una contribución forzosa aplicada a los particulares para que colaborasen en caso de emergencia o calamidad pública. Esta contribución se podía pagar en dinero o en especies. (2000:51)

Es innegable que la tributación y la obligación impositiva tienen una historia de larga raigambre. Resulta casi imposible pensar en las monarquías y los Estados sin el ingreso de los tributos para su subsistencia, pues ni la monarquía ni el Estado son proveedores de dinero para su subsistencia. Siempre se ha tenido claro que en el caso actual del Estado de Derecho, a pesar de la persistencia de contemplar en toda su institucionalidad la democracia, aun así este Estado y su institucionalidad son sostenidos por medio de la tributación de la ciudadanía. Lo mismo sucedió en las monarquía, en la edad media y lo seguirá siendo siempre, porque una de las función principales de la tributación, en todo lo que va en la historia, es la de mantener las instituciones del poder hegemónico, sea este totalitario o democrático.

### **Concepto y definición**

El Estado cumple funciones complejas para la realización de los fines que persigue, ya que selecciona sus objetos, sus gastos, la obtención de los medios para atender esos gastos, ya sean medios pecuniarios o de otra especie, la gestión y la administración o manejo de estos, todo constituye la actividad financiera. (Giuliani, 1997: 3).

En Guatemala la definición o conceptos más conocidos o comunes, son los que se encuentran preceptuados en el tenor de los artículos 9, 11 y 12 del Código Tributario decreto 6 -91 del Congreso de la República de Guatemala.

Por ser las definiciones y conceptos más certeros, concretos como apropiados a la legislación y realidad nacional y que para efectos de estudio del presente trabajo, así poder desarrollar el tema de tributos e impuestos, siendo los siguientes.

Artículo 9. Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Artículo 11. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Artículo 12. Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. Código Tributario, Decreto número 6-91 del congreso de la república de Guatemala

El Estado, por lo tanto, es el administrador de los tributos que percibe y se encarga de su distribución en los diferentes rubros presupuestarios correspondientes a las diferentes instituciones encargadas de la realización de la Política Social General de Estado; es decir, distribuye, los bienes dinerarios entre los rubros de salud, educación, cultura, vivienda, infraestructura, etc., de una forma, supuestamente, equitativa para que la ciudadanía reciba de nuevo su tributación ya transformada en obra del tipo que sea, para su beneficio.

Refiere Giuliani que:

El Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades y a través del Poder Ejecutivo desarrolla una actividad que, se encamina a la realización de los servicios públicos ya la satisfacción de las necesidades generales. Siendo esto así, la Administración de un Estado como la de cualquier otra entidad pública o privada, tiene que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines, de donde resulta

que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituida precisamente por la gestión de intereses económicos. (1997:4)

Qué significa tributar: pagar la cantidad de dinero determinado por las leyes para contribuir al sostenimiento del gasto público.

Se entiende, que el fin supremo del Estado es la realización del bien común y dentro de sus obligaciones tiene la prestación de los servicios públicos tales como servicios de seguridad, justicia, medios de comunicación, etc. Y para prestar los servicios indispensables que necesita la ciudadanía debe contar con fondos necesarios para ejecutar los planes que el gobierno en el poder se ha trazado, mismos que se encuentran contemplados dentro del presupuesto de ingresos y egresos del año que corresponde para la ejecución de los mismos. La actividad financiera del Estado es la que realiza en la obtención o recaudación del dinero, la administración o gestión de ese patrimonio y la erogación o gasto que realice para el cumplimiento de sus fines (fin común) y para el sostenimiento de todo el aparato estatal (instituciones y organismos del Estado), pero especialmente la prestación de servicios públicos.

La actividad financiera del Estado ha sido definida por De La Garza, quien a su vez cita a Joaquín Ortega, como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos

públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y, en general, a la realización de sus propios fines.” (1981:20).

“El tributo es toda prestación pecuniaria debida al Estado u otros organismos de Derecho Público, por los sujetos obligados en virtud de una norma legalmente establecida, para satisfacer los requerimientos del desarrollo nacional”. (Blacio, 2007: 204, <http://biblio.juridicas.unam.mx>) Tributo es la prestación en dinero que el estado recibe en virtud de una ley, para cubrir sus gastos mientras que el impuesto es la obligación que tiene el contribuyente por la actividad económica que realiza y se encuentra regulado en ley, pero ello no quiere decir necesariamente medie una contraprestación recíproca.

### **Teorías sobre la actividad económica estatal**

Con propósitos de sistematización, generalmente las doctrinas se agrupan en tres categorías: teorías económicas, teorías políticas y teorías sociológicas. Otros las agrupan en cuatro categorías adicionando la teoría jurídica. Sin embargo, al examinarlas se podrá observar que ciertos autores ocupan posiciones intermedias, o mejor dicho que sus ideas participan de las características de todas, por lo cual esa clasificación no debe entenderse en términos absolutos. Se podrá comprobar también, que el criterio selectivo responde a apreciaciones subjetivas, por lo que

algunos autores son ubicados por algunas escuelas en el ámbito sociológico, en tanto que a esos mismos autores, otro sector de estudiosos los ubican en el ámbito de la política.

La teoría económica, a pesar de la existencia de discrepancias en muchos de sus aspectos, existe coincidencia en cuanto a considerar que la actividad financiera estatal como fenómeno económico, pero difieren en la formación de las explicaciones. “Así para unos la acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae de los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes.” (Alvarado y López, 2012: 18).

Es de entender, por lo tanto, que desde esta corriente y que es a la que acogen la mayoría, el Estado es totalmente improductivo pues los bienes dinerarios que le dan su sobrevivencia como Estado son ajenos, son obtenidos de la tributación, la cual se entiende como la obligación por parte de la ciudadanía de pagar un porcentaje de sus rentas al Estado, para que éste pueda subsistir en el cumplimiento de sus obligaciones con la propia población.

Existe otro sector que ve en la acción financiera del Estado una serie de actos de cambio o de equivalencia entre los servicios públicos y las prestaciones de los particulares, que constituirían su precio;



interpretación objetada “por ser imposible la formación automática del precio de los servicios del Estado, no solamente por la falta de libertad en su elección, ya que están obligados coactivamente al pago de contribuciones y por desconocerse con certeza la utilidad de aquellos, que es el elemento para la libre formación del precio.” (Alvarado y López, 2012: 19).

Esta tendencia, tiene el equívoco de pensar que puede existir un intercambio entre servicios públicos y las prestaciones de los particulares, intermediando un precio, ya que en definitiva el Estado no está en las condiciones ni tiene la potestad de plantear un precio por sus servicios, ya que como se observa en la perspectiva del otro sector, el Estado es improductivo.

Mayor discutida resulta ser la teoría de la utilidad relativa o marginal, la que pretende establecer que:

Lo mismo que en la economía privada, se procura la máxima utilidad posible; es decir, aplica el concepto hedonista del mayor beneficio con el mínimo sacrificio. En esta teoría de la utilidad relativa o marginal significa que la riqueza de los contribuyentes podía ser gravada por el impuesto sólo cuando su erogación fuese más útil para los gastos públicos que para el empleo que el contribuyente podría hacer de ella por su cuenta para satisfacer sus necesidades. (Villegas, 1982: 12).

Aquí se produce una dinámica fuera de todo orden aceptado en cuanto a la función financiera del Estado, pues se está recurriendo a la noción del valor. Cada individuo realiza una valoración de sus necesidades creando

una escala en orden de importancia. Del mismo modo el Estado realiza una valoración de los servicios públicos para saber qué parte de sus riquezas es justo que entreguen los particulares.

A este respecto, Giuliani que a la vez cita a De Marco, hace alusión que:

Economistas más modernos consideraron que la actitud financiera del Estado es el resultado de una *acción* cooperativa de producción o Estado cooperativo a través de concebir al Estado, como una cooperativa de producción y consumo que producía bienes públicos y los traspasaba a sus miembros según determinados principios cooperativos de bien común; en esta teoría, el Estado es un factor de producción y, como tal, tiene derecho a cierta proporción de la riqueza creada con su aporte, como si fuera un empresario cualquiera, solo que esta proporción la utilizaría para el cumplimiento de sus fines. (Giuliani, 1997: 6).

Esta postura resulta totalmente discutible, porque el cooperativismo como sistema dentro del ámbito económico se basa en principios del beneficio para todos, en cuya sistematización van a participar todos, aunque exista un ente administrador de los bienes que ingresan a la cooperativa; esta teoría tan forzada le da un rostro al Estado como miembro que aporta al cooperativismo, lo que resulta totalmente incoherente con la propia función del Estado.

En cuanto a la teoría sociológica, cuya paternidad se le atribuye a Vilfredo Pareto, y que es citado por Villegas, contiene que:

El régimen de los tributos y de los gastos públicos, ejercen una determinada influencia más o menos decisiva sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado, y porque los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por los

deseos y anhelos que latén en los grupos sociales que actúan dentro de cada organización política. (1982:17)

La naturaleza sociológica queda sustentada en que si el fin del Estado es el bien común de un grupo humano, todas sus actividades van a estar encaminadas para lograr dicho objetivo, que es la razón fundamental de su existencia y, por ende, de la actividad financiera de un país. El fin supremo del Estado de Guatemala es la realización del bien común, lo cual establece el artículo 1 de nuestra Carta Magna y para garantizar su cumplimiento se establece en el artículo 2 del mismo cuerpo legal, sus deberes como lo son: garantizar la vida de los habitantes de la República, así también la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas; sin estos deberes no puede existir la realización del bien común. Estos deberes deben ser ajustados al respeto de los Derechos Humanos.

Por último, la teoría jurídica plantea que:

La actividad financiera del Estado es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el derecho objetivo. Constituye una reconocida exigencia del Estado moderno (Estado de Derecho) que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra, encuentran en la ley su fundamental disciplina; y porque el dinero público que se utiliza para la satisfacción de las necesidades públicas, necesita una administración que requiere un desenvolvimiento ordenado, necesita para ello un sistema de disposiciones imperativas. (De La Garza, 1981: 30).

Esto implica que ninguna actividad financiera se podría aplicar en un país si no se cuenta con un ordenamiento jurídico estructurado, que establezca las reglas precisas y claras que expliquen todo el proceso de recaudación, gestión y erogación de los recursos financieros que el Estado obtiene. Como se puede observar, las teorías citadas no son concluyentes, sino por el contrario se complementan, por lo que la actividad financiera del Estado debe de estudiarse coordinando los aspectos indicados, en virtud de que el sujeto titular (el Estado) es de naturaleza política, los medios sociales, elementos que van complementados por el aspecto jurídico, el que es inseparable en un Estado de Derecho.

### **Diferencia entre impuesto y tributo**

Tejerizo citado por Masbernat

Los tributos –como se ha venido citando- son gastos obligatorios que tiene que hacer las personas obligadas para cubrir los gastos públicos, redistribuir la renta y actuar sobre la economía. Existen tres tipos de tributos: tasa, contribución e impuesto. (2012: 166).

Tasas son aquellos pagos que se realizan desde las familias y las empresas a la administración pública para una actividad que previamente ha sido solicitada por el contribuyente. Por ejemplo, cuando un estudiante paga su matrícula para la universidad. Contribuciones, son aquellos pagos que se realizan a la administración pública por una actividad que realiza la misma, pero que no ha sido solicitada por el contribuyente. Ejemplo de ello sería la construcción de una obra pública que revalorice un terreno.

Impuestos, son pagos que se hacen a la administración pública sin que haya ninguna actividad por parte de la misma, sino por algo que hace el contribuyente (las personas que pagan). Ejemplo de ello sería el Impuesto sobre el Valor Agregado –IVA-. (2012:167).

Según nuestra legislación tributaria vigente, especialmente el Código Tributario define cada uno de los conceptos, tanto de impuesto como de tributo, en la que afirma que los impuestos son una clase especial de tributos.

En el artículo 9 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del congreso de la República de Guatemala, contiene la definición de tributos como aquellas prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige para el cumplimiento de sus fines; el impuesto es definido como un tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. El artículo 10 del mismo cuerpo legal indica que los impuestos son tributos, es decir, el tributo es lo general y el impuesto lo especial.

## **Garantías Constitucionales**

### **El imperativo de la Constitución. Historia**

La ausencia de un Código Tributario, produjo en Guatemala antes de 1992 y, sobre todo durante el régimen militar de más de tres décadas, una serie de Acuerdos Gubernativos y Decretos de modificaciones tributarias que mantenían en una total confusión y contrariedad a

diferentes sectores de contribuyentes. Las constantes controversias entre estos sectores y los gobiernos de turno no permitían una tributación adecuada por ende, la evasión era un recurso que prevalecía. La historia del “conflicto tributario” en Guatemala es tan largo como el mismo conflicto armado interno –CAI-, pues aunque no tendría que haber sucedido, la situación política del país incidió grandemente en la propia confusión e inestabilidad en el régimen tributario, derivado de la ausencia de una legislación codificada que permitiera al contribuyente tener una orientación sobre sus obligaciones, derechos y las sanciones derivadas de contravenir dichas obligaciones. Como soporte a lo que se manifiesta, se tiene el contenido del documento preparado por el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, Historia de la Tributación en Guatemala (Desde los Mayas hasta la Actualidad), (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI, 2007)

En el cual se puede apreciar el conflicto permanente en que se tuvo a los contribuyentes derivado del decisionismo político sobre todo en los años de la dictadura militar, en los cuales por Acuerdos Gubernativos todo lo referidos a tributos e impuestos se mantenía en un impase constante.

En dicha época, no existía un Código Tributario por medio del cual se impusiera el principio de legalidad, que es un principio jurídico universal, por medio del cual se limita el *ius puniendi* del Estado y por

ende el decisionismo político, pues para sancionar se necesita la existencia previa de una norma que indique de qué forma un contribuyente, en este caso, ha cometido una infracción que requiera una sanción. Como es de saber, en el documento citado claramente se hace historia de los años de gobiernos militares y sus decisiones sobre las tributaciones. En el caso de la presente investigación se tomarán únicamente ciertos momentos de los gobiernos de Ríos Montt y luego de Mejía Vítores, en los cuales se emitieron una serie de Decretos que modificaron las leyes tributarias, por lo que la confusión se hacía mucho mayor.

Refiere dicho documento en su epígrafe “La reforma tributaria de 1983” que:

Las relaciones entre el gobierno y el sector privado se agriaron en septiembre de 1982, cuando, en uno de sus discursos dominicales, Ríos Montt acusó a la iniciativa privada de evadir el pago de impuesto y de haber sacado sus capitales del país. En noviembre, el gobierno restringió la importación de maquinaria y materias primas, lo que llevó a las Cámaras de Industria y Comercio a protestar contra la medida. (DOSAL, 1995: 150-151)

Luego, al describir la situación derivada del golpe de Estado a Ríos Montt, este documento da a conocer que:

Al inicio de su gobierno, Mejía Vítores heredó un paquete tributario que había afectado a todo el sector contribuyente. “El cambio de gobierno dio pie a un nuevo debate sobre el IVA. En septiembre de 1983 se redujo el impuesto del 10 al 7 por ciento y se amplió la lista de exenciones a un poco más de 300 artículos.” (Villagrán, 2004: 276-277)

La serie de nuevas reformas tributarias introducidas por este nuevo gobierno también fueron rechazadas por los sectores de industria, comercio y agro –los más fuertes contribuyentes- como era de esperarse, pues el tema del IVA era uno de los más graves a tratar. Como se ha mencionado, la ausencia de un corpus legislativo en materia de tributación permitía que los gobiernos de turno introdujeran reformas, de una forma arbitraria, que afectaron gravemente a sectores de la población más vulnerables, pues la inflación se reflejaba en los productos de la canasta básica. Esta tensión en torno al tema que ahora se analiza se ha mantenido, aún después de existir un Código Tributario.

Es de entender, entonces, que las obligaciones tributarias legisladas por Decretos arbitrarios no produjeron cambios considerables en la recaudación, lo que puede considerarse como una rebeldía por parte del sector contribuyente por considerar que el decisionismo del Ejecutivo no tenía razón de ser. Ya la historia del mundo ha marcado que toda imposición arbitraria tiene como respuesta la negación a dicha imposición.

La situación de Guatemala en la época que ahora se trata, era tan convulsa que los diferentes sectores sin participar de la lucha armada mantenían una constante lucha “tributaria” con los gobiernos militares.



En el epígrafe “Los costos económicos de las dictadura y la guerra” del documento que se viene citando, se describe que:

La incapacidad de establecer un sistema tributario sólido y una economía dinámica fue sólo una de las consecuencias de varios años de dictadura militares y de represión. [...] Como cualquier proceso social, el conflicto armado interno no tuvo una causa única, aunque entre las que se menciona puedan asignarse diferentes pesos explicativos. [...] Además de los costos sociales y políticos, el conflicto armado interno también tuvo un impacto económico fuerte, que se reflejó en el empobrecimiento individual y familiar de amplios sectores de la población guatemalteca. En la década de 1980, la más cruenta del conflicto armado, el impacto económico se generó a partir de varios factores: el abandono de las actividades productivas cotidianas debido al desplazamiento o exilio, la destrucción de bienes de capital, el aumento del gasto militar y la destrucción del capital humano y social. (Comisión de Esclarecimiento Histórico –CEH-/Oficina de las Naciones Unidas de Servicios para Proyectos –UNOPS-, 1999: 204).

El precio que ha pagado la población guatemalteca con esta carga histórica se ve reflejado en que la recaudación tributaria siempre se mantiene en un déficit considerable, lo que repercute en que los programas sociales del gobierno no puedan llevarse a cabo por falta de dinero. La cuestión de la carga tributaria y la poca respuesta de los contribuyentes es una conducta de rebelión a toda esa historia de legislaciones de emergencia, en la cual quien ha cargado con las consecuencias ha sido la población más vulnerable. Los sectores de industria, comercio y agrícola han amortiguado la carga tributaria imponiéndole la obligación al consumidor, situación que no fue tomada en consideración por el Ejecutivo al momento de poner en vigor legislaciones arbitrarias y de castigo para los sectores que se le oponían.

Como se puede observar, a pesar de que ya estas decisiones legislativas se llevaban a cabo con propuestas del Ejecutivo dirigidas al Congreso de la República, ya no por imposición como sucedía durante el régimen militar, siempre se topaban con el muro del sector privado representado por el CACIF, que por supuesto no tiene a ningún representante popular, que no permitió reformas que pudieran favorecer a la población en ese momento, pero que afectaba los intereses de la denominada oligarquía representada en el CACIF.

Analizar la historia de la tributación en Guatemala desde dos momentos sumamente importantes como lo son los dos últimos períodos del régimen militar y los tres períodos iniciales de gobiernos civiles, permite tener una idea clara de la problemática que representa la cuestión tributaria en cualquier momento histórico.

Las razones por las cuales suceden estas confrontaciones entre los sectores involucrados están sabidas; lo que cuesta entender o aceptar es que aun cuando ya existía un Código Tributario que congloba toda la legislación impositiva, la confrontación permanece. Es una difícil situación que ha buscado la solución por diferentes vías pero no han dado resultados efectivos. Aunado a ello, en la revisión de la legislación tributaria comparada con la Constitución Política, emanada de la Asamblea Constituyente de 1985 se encuentran regulaciones que desde

la perspectiva actual, contravienen la autonomía del Derecho Tributario que resulta ser la matriz de donde surge toda codificación de este tipo.

## **Jerarquía Constitucional**

Es un conjunto de normas que forman el ordenamiento Jurídico guatemalteco, podemos encontrar en el artículo 2 del decreto 2-89 de la Ley del Organismo Judicial, una forma ordenada de la jerarquía de la ley por medio de las fuentes del derecho vigente en Guatemala.

La ley es la fuente primordial del ordenamiento Jurídico.

La costumbre cumple con una función supletoria, y solo se admite cuando existen algunas en el Texto Legal.

La jurisprudencia cumple también una función supletoria ya que complementa la legislación, Pero para que la misma sea obligatoria se requiere cinco fallos continuos y en el mismo sentido, que son emitidos por la Corte Suprema de Justicia.

Otra forma de Conferir Jurisprudencia es en materia Constitucional si se emiten tres sentencias uniformes de la Corte de Constitucionalidad. (Congreso de la República de Guatemala, (1989) Ley del Organismo Judicial decreto 2-89).

Para entender un poco el ordenamiento jurídico entrare a explicar que son las fuentes del Derecho: Elementos Fundamentales del Derecho

Se le llama fuente de derecho a todo aquello de lo que se origina el derecho como un medio para conocerlo en su forma objetiva, es decir con el signo que nos hace conocer que tiene carácter obligatorio.

Las fuentes del Derecho; es el principio fundamental u origen de las normas jurídicas y en especial, del derecho vigente y positivo, en determinado país o época. Se entiende que el derecho brota en primer término de la costumbre y de la ley. (Boch. F. 3ra. Ed.2003:119)

## La Jurisprudencia como Fuente, Trinidad García citado por Bosch

“La jurisprudencia está constituida por los principios jurídicos sustentados en las sentencias o decisiones dadas por la autoridad judicial al resolver las controversias y conflictos sometidos a ella al aplicar el derecho”. (Bosch. F. 3ed. 2003:122)

En nuestra legislación se encuentra en el Decreto ley 107 del Código Procesal Civil y Mercantil. En sus Artículos 621 último párrafo y 626y es denominado Doctrina Legal en materia de Amparos e Inconstitucionalidad.

La Doctrina Legal es considerada una Fuente Formal del Derecho aunque algunos autores establecen que no constituye una fuente formal de Derecho pero si tiene importancia en el conocimiento e interpretación del mismo ya que la doctrina está constituida por los estudios de carácter científico de los juristas con la finalidad de interpretar sus normas y señalar reglas para su aplicación.

La costumbre como fuente, esta surge dentro de la sociedad por las actividades que los miembros de la misma realizan, es una forma repetitiva que se lleva acabo de ciertos actos específicos por el transcurso del tiempo. Fuentes históricas, es la que está integrada por todas las leyes que han sido creadas para regular la conducta del ser humano en la sociedad (ósea en su entorno), pero en nuestro país no está vigente por lo que no se puede aplicar. (Bosch. F.3ra. ed. 2003:128)

En Guatemala se daba la peculiaridad en algunos departamentos donde si se aplica las leyes indígenas por tradición y costumbre donde los jueces tenían que permitir que aplicaran primero lo ancianos de la población su normas y luego eran puestos a disposición de la Ley para continuar su proceso.

### **Supremacía Constitucional**

Derechos inherentes la persona humana artículo 44 último párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala. “Serán nulas IPSO JURE las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuya, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución Garantiza”

Prevalencia del Derecho Internacional según lo preceptuado en el tenor del artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala “se establece el principio general que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tiene prevalencia sobre el derecho interno”.

### **La Ley como Fuente**

Según lo preceptuado en el tenor del artículo 2 de la ley del Organismo Judicial decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala. “Es el conjunto de leyes que integran nuestro ordenamiento jurídico”.

“Definición de Ley: es la norma jurídica, promulgada y sancionada por el poder público, es una regla obligatoria de conducta y constituye todo un cuerpo sistemático denominado código.” (Bosch. F. 3ra.ed.2003:124)

Según lo preceptuado en el tenor del artículo 175 primer párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala. Jerarquía constitucional “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *Ipsa Jure*.”

Según lo preceptuado en el tenor del artículo 175 primer párrafo y artículo 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Condiciones esenciales de la administración de justicia los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observara obligatoriamente, el principio que la Constitución Política de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado.

Según lo preceptuado en el tenor del artículo 9 de la Ley Del Organismo Judicial decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.  
Supremacía de la Constitución y Jerarquía Normativa

Los tribunales observan siempre los principios de jerarquía normativa y de supremacía de la constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.

Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos, carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma jerarquía superior.

## **Jerarquía de las Normas Jurídicas**

Es un sistema jurídico, que está integrado primordialmente por la Constitución Política de la República de Guatemala la cual es considerada como ley suprema y cuando todas las normas jurídicas están organizadas de tal manera que una está subordinada de otra y así sucesivamente, por lo que no todas poseen un mismo valor o rango, a esto es lo que se le llama jerarquía normativa o jerarquía de las normas. Pero nada puede contravenir lo que la normativa jerárquica diga.

Según lo preceptuado en el tenor del artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala como vimos, establece que en materia de Derechos Humanos los Tratados y Convenciones aceptadas y ratificadas por Guatemala tienen prevalencia sobre el derecho interno. Por lo que algunos tratadistas ponen en la misma línea jerárquica la Constitución y leyes constitucionales y otros las ponen en una línea inferior, aunque a mi criterio las colocaría en un rango igual solo en lo que establece a Derechos Humanos y de ahí están en la segunda posición.

Las leyes constitucionales prevalecen sobre las leyes ordinarias, y requiere para ser reformada las dos terceras partes del voto razonado de los diputados que integran el Congreso de la República de Guatemala.

En tercer lugar encontramos las disposiciones emitidas por el Organismo Ejecutivo o las llamadas Disposiciones Reglamentarias, pero no pueden contrariar los peldaños anteriores.

Por lo que comprenden el último escalón de la normativa o de la pirámide de Kelsen las Normas Individualizadas; las Sentencias Judiciales, resoluciones administrativas, contratos etc.

Leyes Constitucionales, son las normas de mayor rango, se les da este nombre porque son elaboradas por Asamblea Nacional constituyente se puede dar; cuando la Asamblea Nacional Constituyente se integra como consecuencia de un golpe de Estado, una Revolución o cuando es convocada por el Congreso de la República artículo 278 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **Leyes Ordinarias**

Son aquellas que tiene por objeto regular áreas de la vida como social, políticas, económicas, y culturales, esto quiere decir que regulara una área específica o materia determinada y son elaboradas por el Organismo Legislativo a través del Congreso de la República de Guatemala ya que es el órgano que tiene asignada específicamente esa misión la cual se le otorga la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 171 que literalmente expresa “corresponde al Congreso: decretar, reforma y derogar las leyes.



## **Normas Jurídicas Reglamentarias**

“Son las que tienen por objeto establecer procedimientos adecuados para aplicar las normas ordinarias, son normas de carácter procedimental.”

(Bosch. F. 3ra.ed.2003:124)

Son aquellas normas que en ocasiones necesitan ser un poco más específicas ya que la ley ordinaria establece las obligaciones y los reglamentos fijan los procedimientos a seguir para poder cumplir con dichas obligaciones.

Por lo que los tres organismos del Estado pueden crear reglamentos en la materia que le corresponda, por lo que no necesitan la aprobación del Congreso de la República para su creación ya que son de nivel inferior de las leyes ordinarias y solo aplicables a una área específica y siempre manteniendo el nivel jerárquico correspondiente.

## **Normas Jurídicas Individualizadas**

Estas son las que se dirigen en forma personal a uno o más individuos, son aplicables a personas determinadas, se refiere a un grupo preferentemente delimitado, también cuentan como normas individualizadas los contratos, las sentencias, los Pactos Colectivos de Condiciones de Trabajo. Estas normas ocupan el último escalón en la pirámide de Kelseniana o de Kelsen siendo las de inferior jerarquía.

Ejemplos de ello: artículo 270 de la Constitución Política de la República de Guatemala requisitos para ser Magistrados de la Corte de Constitucionalidad, artículo 207 de la Constitución Política de la República de Guatemala requisitos para ser magistrado o juez o artículo 107 de la Constitución Política de la República de Guatemala Trabajadores del Estado. Ejemplo más popular o común son los que encontramos como Pactos Colectivos de Condiciones de Trabajo como el que cuenta el Ministerio Publico, algunas Municipalidades entre otras.

### **Principios tributarios con base Constitucional**

Son aquellos que constituyen la base fundamental ordenamiento jurídico y superior jerárquico dentro de la escala normativa del país, así como el derecho en esta materia. Esto quiere decir que se encuentra plasmados en la Constitución Política de República de Guatemala, como norma jerárquica superior. Tienen una función informadora dentro del ordenamiento jurídico, indicando cómo se deben de aplicar, además de determinar cuál es el alcance principal de las normas jurídicas, velando por el bienestar social así como restringiendo la normativa evitando el abuso del poder de las diferentes entidades u organizaciones del Estado.

## **El principio de justicia**

La población de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno con el pago de los impuesto claro en proporción a sus respectivas capacidades: esto quiere decir, en proporción a los ingresos que gozan (suelo o rentas). Según lo preceptuado en el tenor del artículo 243 de la Constitución Política de la República.

## **El principio de equidad**

La universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. Lo encontramos preceptuado en el tenor del artículo 239 de la Constitución Política de la República.

## **Principio de No Confiscación**

Este principio trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad a la que se dedica la cual suple sus necesidades por medio de su ingreso económico. Lo encontramos preceptuado en el tenor del artículo 41 de la Constitución Política de la República.

## **Principio de Prohibición a la doble o múltiple tributación**

Principio establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República que prohíbe que dos tributos graven un mismo hecho generador. Según lo preceptuado en el tenor del artículo 243 de la Constitución Política de la República.

“Se prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

## **El principio de capacidad de pago**

Principio a considerar oportuno en estas líneas, sería el de capacidad contributiva, el cual da a entender que no todos están en la capacidad de contribuir con el Estado.

## **Plantea Spisso citado por Masbernat**

El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos el Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad. El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. (2012:337).

Supone en el sujeto pasivo la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles. Es de entender que

capacidad económica no es identificable con capacidad contributiva, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte de un contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna.

### Spisso citado por Masbernat

La capacidad económica se puede medir desde dos categorías: objetiva y subjetiva. La capacidad objetiva exige tres requisitos: a) que el gravamen se aplique a rendimientos netos; b) que no exista una total separación entre los diversos períodos impositivos; y, c) que no se someta a tributación rendimientos ficticios.

Por su parte la capacidad subjetiva es aquella donde el límite de la capacidad económica para contribuir está dado por un mínimo que posibilite al individuo cubrir sus necesidades elementales. A los efectos de la determinación de ese mínimo necesario para satisfacer tales necesidades inciden determinados factores:

a) Por un lado, factores como el costo de vida, que varía no sólo de país en país, sino entre las distintas localidades de uno determinado.

b) Por otra parte, el grado de desarrollo o de bienestar alcanzado por cada sociedad incide sobre el nivel de vida que se considera mínimo.

c) También se deben tener en cuenta los servicios asistenciales que preste el Estado. En la medida en que no se cuente con eficientes servicios asistenciales, mayores serán las exigencias en pos de la admisión de mayores deducciones tributarias para atender la carencia de tales prestaciones. (2012: 346).

## **Principio de Legalidad**

Según lo preceptuado en el tenor del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio se refiere a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales: de carácter general, abstracto, impersonal y emanado del poder legislativo. Este principio constituye un límite formal respecto al sistema de producción de esa norma.

Se entiende que al igual que el principio de legalidad protege a todo ciudadano de sanciones arbitrarias por no existir una ley previa, escrita y estricta, el principio de certeza jurídica le proporciona al ciudadano la información cierta sobre sus obligaciones tributarias, así como las sanciones respectivas; cuestión que le permitirá a éste reclamar sus derechos si estos son vulnerados con sanciones impertinentes, así como le establece las obligaciones claras que adquiere al convertirse en contribuyente del Estado.

El principio de reserva de ley ningún tributo puede ser establecido o suprimido sino en virtud de ley. Sólo la ley puede a) definir el hecho imponible; b) indicar el contribuyente y, en su caso, el responsable del pago del tributo; c) determinar la base imponible; d) fijar la alícuota o el monto del tributo; e) establecer exenciones y reducciones; f) tipificar las infracciones y establecer las respectivas penalidades. (Masbernat, 2012: 326)

En el ámbito de los principios constitucionales que inspiran el Derecho Tributario y que se transponen en el Código mismo, es necesario tomar en consideración en primer plano el artículo 2, referido a Deberes del

Estado, en el cual queda establecido que es deber del Estado garantizarle a la ciudadanía la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona; derechos fundamentales a los cuales la Constitución Política de la República de Guatemala, les da un valor pre jurídico que luego les permite formar parte del entramado legislativo de los diferentes cuerpos del Derecho. Darles ese valor pre jurídico constitucional es encaminarse hacia la certeza jurídica que la ciudadanía en general necesita para el goce de la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas.

Luego, el artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala, referido a otras atribuciones del Congreso, y que es el artículo de base en los considerandos de cualquier ley guatemalteca, establece que le corresponde al Congreso:

- a. Decretar, reformar y derogar las leyes;
- b. Aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. El ejecutivo deberá enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal. Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso, regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso;
- c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;
- d. Aprobar o improbar anualmente, en todo o en parte, y previo informe de la Contraloría de Cuentas, el detalle y justificación de todos los ingresos y egresos de las finanzas públicas, que le presente el Ejecutivo sobre el ejercicio fiscal anterior [...].

En el artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala, sobre Régimen Financiero, queda establecido con total claridad versa que “El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar.” Se entiende por tanto, que del recaudo impositivo es que se adquirirán los fondos para que el Estado cumpla con los compromisos en su política social general, entendida como garantía del bienestar de la ciudadanía en general. Asimismo, el artículo 238 regula la Ley Orgánica del Presupuesto, que en su inciso h) especifica “Las formas de recaudación de los ingresos públicos”, es decir, que la carga impositiva debe estar regulada proporcionalmente dependiendo sobre que trate dicha imposición.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, referido a Principio de Legalidad, establece que es el Congreso de la República con exclusividad, el órgano al cual le corresponde decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El Hecho generador de la relación Tributaria
- b) Las Exenciones
- c) Sujeto Pasivo del Tributo y responsabilidad Solidaria
- d) Base Imponible y el Tipo Impositivo
- e) Las deducciones y los descuentos, reducciones y recargos



f) Las infracciones y sanciones tributarias

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Asamblea Nacional Constituyente. (1985) Constitución Política de la República de Guatemala, Guatemala.

El artículo 243 establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Se prohíben tributos confiscadores y la doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador sea atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravada dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario o un mismo evento o periodo de imposición.

Todo lo prescrito en los artículos constitucionales vistos, se encuentran contenidos en el Código Tributario, ya que cualquier legislación que entra en vigencia obligadamente debe respetar los fundamentos constitucionales que se le han otorgado al Congreso, organismo responsable de la creación de las leyes que conforman el cuerpo normativo del país. En la Constitución Política de la República, en lo concerniente al ámbito tributario, se establecen los principios fundamentales sobre los cuales debe ceñirse todo el accionar legislativo, de gestión administrativa y otorgamiento de derechos a los administrados, determinando pautas, límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria.

## **La vulneración al principio de autonomía del Código Tributario**

El Tema central del presente artículo científico en la demostración de la vulneración del Principio de Autonomía del Código Tributario. Se encuentra la teoría Kelseniana o de Kelsen, por lo que se entrara a conocer y explicar fundamentando así la jerarquía constitucional, llegado a comprender tema central teniendo un panorama amplio sobre fuente primaria de jerarquía normativa.

### **La pirámide kelseniana**

Para fundamentar el núcleo temático del presente trabajo, es necesario recurrir a los fundamentos kelsenianos sobre la supremacía constitucional. Kelsen señalaba a la Constitución como la norma positiva de mayor jerarquía, la cual se encuentra en la cúspide de la pirámide jurídica y de la cual se deriva el fundamento de validez del resto de normas que se encuentra por debajo de ella. Este sistema jerarquizado donde se muestra la supremacía de la Constitución se sustenta en cuatro aspectos: (Kelsen, 1982: 150)

- a) La relación existente entre la norma que regula la creación de otra y esta misma norma, puede presentarse como un vínculo de supra o subordinación, siendo estas figuras del lenguaje de índole espacial.
- b) La norma que determina la creación de otra, es superior a ésta; la creada de acuerdo con tal regulación, es inferior a la primera.

c) La unidad de ésta se encuentra constituida por el hecho de que la creación de una norma la de grado más bajo- se encuentra determinada por otra –de grado superior-.

d) Lo que constituye la unidad del sistema es precisamente la circunstancia de que tal *regressus* termina en la norma de grado más alta, la norma básica, que representa la suprema razón de validez de todo orden jurídico.

Es de entender, que en la jerarquización kelseniana la Constitución prevalece por sobre la normas ordinarias y las especiales, es decir, sobre las normas específicamente codificadas, en este caso el Código Tributario y las Leyes Especiales o de Emergencia. Si se entiende que la Constitución le da vida material a la norma codificada, entonces ésta se encuentra en situación jurídica de subordinación a la primera, que es la norma constitucional. Para darle sustento a lo anteriormente interpretado, se ha de recurrir nuevamente al artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala, referido anteriormente.

Claramente se establece en este artículo la potestad otorgada por la Constitución al Congreso de la República para que acciones con plenos poderes respecto a lo concerniente al ámbito tributario del país. Asimismo, se puede observar en el inciso “b)” la subordinación existente

por parte del Ejecutivo hacia el Legislativo en cuanto a lo referido al Presupuesto de la Nación. Expresa dicho inciso que de no cumplir con los plazos establecidos para la entrega del proyecto de presupuesto por parte del Ejecutivo, el Legislativo aprobará el presupuesto vigente.

### **¿Cómo se produce la vulneración al principio de autonomía del Código Tributario?**

Es de recordar que el principio de legalidad contenido en el artículo 239 constitucional, le da la exclusividad al Congreso de la República para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado. Consecuentemente, si desde el Legislativo se presenta el catálogo impositivo dirigido a las personas obligadas, es de su arbitrio único el imponer las sanciones derivadas de la desobediencia civil de cumplir con las tributaciones decretadas. Es decir, que de no existir el Código Tributario que contiene los decretos de impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones emanados desde el Legislativo, imposible resultaría establecer las infracciones cometidas por las personas obligadas con la carga impositiva y, consecuentemente, no podrían existir sanciones.

El artículo 3 del Código Tributario, referido a materia privativa, regula que se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.
8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

La descripción de las razones por las cuales era necesaria esta legislación, es para fijar el hecho generador de la relación tributaria, sus exenciones, la base imponible, los tipos de imposición, las deducciones, descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias,

entre otras. Es de entender, entonces, que el Derecho Tributario sí goza de autonomía didáctica y legislativa. En tanto que la científica es a la fecha aún discutible, ya que las corrientes doctrinarias están divididas debido a que la ubican todavía como parte del Derecho Administrativo o del Derecho Financiero, y no como una ciencia estrictamente autónoma. Sin embargo, esta discusión doctrinaria no interfiere en que la existencia de una codificación específica que regula todo lo relacionado a la tributación, le da suficiente autonomía como para reclamar la existencia de su vulneración cuando ésta se dé. Ahora bien, cuando se hace el análisis comparativo entre el artículo 239 constitucional, específicamente en el inciso “f)” y el Artículo 84 del Código Tributario, se puede observar una real colisión entre el mandato constitucional y la ley ordinaria. En este artículo, se regula que:

El Organismo Ejecutivo, mediante acuerdo gubernativo, podrá establecer sanciones administrativas, cuando considere que se están infringiendo las leyes relativas a las actividades de comercio, de industria, de agricultura o de servicios.

Independientemente de requerir a los tribunales competentes las acciones penales y/o las sanciones de suspensión de la apertura de los negocios que incurran en infracciones al Código Tributario, en omisión, evasión o defraudación de tributos y contribuciones, o incumplan en el pago de los mismos.

Entonces, a qué se refiere el párrafo de cierre del artículo 239 constitucional sobre que son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. En primera instancia cabe aclarar que emana de la Constitución el mandato

al Congreso para que legisle tanto en derechos como en obligaciones así como las sanciones cuando se incumplen con lo establecido en la norma en el contra actualismo Estado-Contribuyente. En segundo lugar, el propio legislador conecedor de las categorías que dotan de autonomía a una rama del Derecho, que en este caso como se viera en capítulo anterior, el Derecho Tributario tiene autonomía docente y autonomía legislativa, no tendría por qué intervenir el Ejecutivo como ente sancionador en el ámbito de desarrollo tributario del Estado.

Aunado a ello, es de observar que en el artículo 84 del Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República se hace mención que:

El Organismo Ejecutivo, mediante acuerdo gubernativo, podrá establecer sanciones administrativas, cuando considere que se están infringiendo las leyes relativas a las actividades de comercio, de industria, de agricultura o de servicios. Independientemente de requerir a los tribunales competentes las acciones penales y/o las sanciones de suspensión de la apertura de los negocios que incurran en infracciones al Código Tributario, en omisión, evasión o defraudación de tributos y contribuciones, o incumplan en el pago de los mismos.

Es de entender que la potestad que no le ha otorgado la Constitución al Organismo Ejecutivo se la está reconociendo el Código Tributario, cuestión que vulnera totalmente la autonomía que la doctrina le ha dado per se al Derecho Tributario. Imposible resulta aceptar que un acuerdo gubernativo tenga mayor potestad que la propia Constitución; peor aún, que el propio Código Tributario renuncie a su autonomía sin que medie la decisión constitucional.

Se presenta en este panorama una situación bastante confusa, en cuanto a que el Código Tributario plantea el catálogo de obligaciones pero las sanciones le corresponden a un Organismo del Estado, como lo es el Ejecutivo que, su misma nominación implica “el que ejecuta” y, en este caso, es el que ejecuta el presupuesto siempre y cuando lo apruebe el Legislativo, tomando en consideración el quantum recaudado durante el año fiscal. Además, el Código Tributario, en el artículo mencionado, regula que es a través de acuerdo gubernativo que se llevarán a cabo las sanciones administrativas, siendo que dicho acuerdo se encuentra en total subordinación del propio Código, más aún de la Constitución. Se debe de entender que la vigencia de un cuerpo normativo debe de componerse de la prevención general, que en este caso viene a ser representada por el catálogo de obligaciones impositivas y de las sanciones derivadas de las infracciones a dicha prevención, que aquí viene a ser la no tributación, la defraudación fiscal que va en demérito de la economía del Estado. Se presenta entonces, una situación en la que el Ejecutivo se convierte a la vez en el bien jurídico y el querellante y, específicamente en este caso, en el que legisla sobre el tipo de sanciones que se deben imponer a quien ha afectado el erario público.

Es totalmente fuera de todo orden de prevalencia de la soberanía constitucional, que una ley subordinada como lo es el Código Tributario le de autoridad a un organismo del Estado para imponer sanciones, toda



vez que la propia existencia de ese Código es la de buscar el control y organización del recaudo ya que de lo contrario, es su obligación como norma codificada sancionar la infracción. Sin embargo no sucede así. El Código Tributario pierde por completo su autonomía en el artículo 84 al involucrar al Ejecutivo para que éste imponga el quantum sancionatorio.

Aunado a ello, puede considerarse que el propio Legislativo en el diseño del Código Tributario buscó involucrar al Ejecutivo.

Esta situación resulta mucho más vulneradora de la autonomía tanto del Legislativo como de las normas que diseña. Si es el Congreso de la República el que acepta o repara el presupuesto de la nación que le presenta el Ejecutivo, ello implica que en cierta manera existe una relación de subordinación por parte del segundo hacia el primero, entonces, qué motivaciones pudieron haber existido para que en el momento de pensar a nivel parlamentario el contenido del artículo 84 del Código Tributario, se olvidó por completo que la Constitución le otorga potestad al Congreso, en el artículo 171, para decretar, reformar y derogar las leyes, pero no para que en esas leyes lo correspondiente a sanciones, pierda su autonomía porque se le delega a un Organismo extraño al Legislativo la ejecución de ellas. Resulta ser que en el propio Código Tributario existe la espada que elimina su autonomía. En un solo artículo se pierde toda una historia de hechos y derechos, de doctrina y

de teorías sobre tributos e impuestos, porque al momento de elaborar las leyes y trasuntarlas a una codificación hay mucha preocupación por responder a necesidades de cierta particularidad y no a las necesidades de la ciudadanía.

Ciertamente que, al momento de entrar en vigencia el Código Tributario, la urgencia por regular las obligaciones impositivas era de inminencia nacional, pero han pasado casi veinticinco años de vigencia en el Código Tributario y resulta ser que por el artículo 10 del Decreto Número 29-2001 del Congreso de la República, se incorpora al texto normativo el artículo 84 que involucra al Ejecutivo con la codificación tributaria, vulnerando totalmente la autonomía que debe de tener toda rama del Derecho, puesto que es el propio Derecho el que le limita el *ius puniendi* al Estado. En este caso, este poder sancionatorio del Estado llevado a cabo por el Ejecutivo no tiene límites, puesto que su obstáculo principal resultó en subordinado: el Derecho. Desde el primer capítulo hasta este apartado se ha podido observar la evolución que ha habido en cuanto a la tributación y, más aún, en cuanto a la codificación de dicha tributación.

Cuando se logra un cuerpo legislativo que contenga en sí mismo una serie de leyes dispersas que provocaban confusión en sus receptores, como lo son las leyes que han tratado sobre las tributaciones y legislaciones fiscales, es porque se ha llegado al consenso que en dicho

corpus o código se contemplan obligaciones, derechos y sanciones por infracción de las obligaciones. Por ende, surge la institucionalidad responsable de ejecutar esas sanciones. Cuando el Organismo Ejecutivo se incorpora en el ámbito del Organismo Legislativo para manipular un Código, se está yendo contra el mandato constitucional y, sobre todo contra la autonomía de dicho corpus legislativo.

Cabe plasmar en este espacio lo establecido por el artículo 175 constitucional, referido a “Jerarquía Constitucional”, que reza “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *ipso jure*. ”Se entiende entonces, que la reforma al Código Tributario por Decreto 29-2001 del Congreso de la República no debería tener validez alguna por contravenir, desde la perspectiva que se quiera ver, el artículo 175 de la Constitución. Al recurrir al artículo 204 constitucional, referido a condiciones esenciales de la administración de justicia, que regula que los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado, está advirtiendo al ente jurisdiccional que su función resolutoria debe de estar inspirada en los contenidos constitucionales.

Asimismo, en el artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89, regula que “Los tribunales observan siempre los principios de jerarquía normativa y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los Tratados o Convenciones sobre Derechos Humanos, que prevalecen sobre el derecho interno.”

Ahora bien, ¿en qué situación se encuentra el ámbito jurisdiccional al que le corresponde aplicar el artículo 184 del Código Tributario? Deberá ser preocupación del Legislativo que al darle potestad al Ejecutivo para sancionar las infracciones al Código Tributario, por considerar a éste último directamente afectado en sus finanzas y presupuesto general, se vulnera el entramado constitucional que es una cuestión jurídico social de valor universal y sobre todo, se vulnera la autonomía que desde el ámbito constitucional debe de tener todo cuerpo normativo civil, penal, procesal, etc. en el presente caso el cuerpo normativo tributario como se ha demostrado en la elaboración del presente estudio como vulneración al principio de la autonomía del Código Tributario. Es necesario recordar lo expuesto en citas anteriores que el Estado es un ente improductivo, su propia vida útil se la dan las tributaciones de los sujetos obligados, para que las distribuya en programas de política social general

Es de entender, entonces, que el Estado y en particular, el Ejecutivo, vienen a ser instituciones de una presencia bastante abstracta en cuando a provisión de bienes y servicios. Esa provisión a la ciudadanía solo puede existir siempre y cuando el recaudo tributario lo permita, pues el Estado-Ejecutivo no son instituciones productivas, simplemente administran, a través de un presupuesto que tiene que ser aprobado por el Congreso de la República, los bienes dinerarios que ingresan de la tributación.

Siendo ésta la realidad, resulta improcedente que el Ejecutivo sea quien sancione a quien infringe la obligación de tributar, ya que se podría decir, que no cumple con las calidades específicas para ello dentro de un Estado de Derecho, pues el que recibe la provisión que el esfuerzo del trabajo no tiene el derecho de sancionar si no le dan dicha ayuda. Resulta algo semejante como aquella persona que recibe ayude para su sobrevivencia, pero cuando no se la dan porque quienes se la proveen incumplen, entonces quien recibe sin derecho alguno sanciona a su proveedor gratuito.

La autonomía del Derecho Tributario que tendría que estar transpuesta en el Código Tributario, pierde su validez desde el momento que en el propio Código se le otorga la potestad de castigar al que recibe, sin esfuerzo alguno, la ayuda para su sobrevivencia: El Estado a través de sus gobernantes.

Pareciera ser que toda la historia de luchas por la independencia y la autonomía del Derecho en general, y del Derecho Tributario, en particular, pierden su sentido histórico al permitir tener cadenas en su codificación, las cuales solo el Estado puede desatar, como es el hecho de sancionar por parte del Ejecutivo y no por otra entidad jurídica con mayor pertinencia.

Resulta una perversión, por lo tanto, que un ente improductivo obtenga la potestad de quitar, arrancar por medio de la sanción la autonomía que le corresponde a una ley, cuya propia existente deriva del órgano legislativo. Es decir, se está frente a la intromisión del poder Ejecutivo en las decisiones que específicamente le corresponden al Legislativo.

Por otro lado, no se pueden encontrar las razones por las cuales el propio poder Legislativo marco al Código Tributario permitiendo la injerencia del poder Ejecutivo para sancionar el incumplimiento de la tributación. Claramente se puede apreciar también, la pérdida de autonomía del Legislativo ante el Ejecutivo. En síntesis, al hablar de vulneración de derechos o principios se entiende que es tergiversar, transgredir, quebrantar o dañar o perjudicar, dejando indefensa la ley o cuerpo normativo, por lo que en el artículo 184 del código Tributarios es claro que vulnera el principio de autonomía del código tributario, pero lo que más llama la atención y preocupa es que también se vulnera la

base fundamental del derecho tributario, así como el Poder legislativo rompiendo con todo lo que por años se combatió, dejando a la población en un estado indefenso ante el abuso de autoridad y perdiendo el nivel de peso y contra peso de los poderes del Estado.

Por lo que se concluye indicando que si hubo Vulneración al Principio de Autonomía del Código Tributario; en virtud que en ningún momento y desde ningún punto de vista, se respetó la Jerarquía Constitucional, mucho menos las atribuciones del Órgano Legislativo y del Órgano Ejecutivo habiendo una total contradicción entre ambas dejando sin efecto la teoría de peso y contra peso de los poderes del Estado, rompiendo así no solo con la autonomía del Código Tributario, sino también con la autonomía del Derecho Tributario, así mismo con la autonomía del Poder Legislativo. Pareciera que se pretende regresar a la época en donde solo se emitían acuerdos Gubernativos a conveniencia temporal del Estado, afectando no solo la economía de la Industria como tal, sino también la del mismo Gobierno, no dejando atrás a la parte más débil y la que al final mantiene a las dos anteriores la Población.

Es ilógico que el Estado sea Juez y parte en el mismo proceso, no solo su economía depende de la población pretende así mismo sancionar y juzgar a quien lo mantiene, dejando sin efecto el Estado de derecho, el cual su principal labor es velar por el bienestar común como lo indica la

en su considerando y en el artículo 2 la Constitución Política de la República, el Estado de Derecho debe servir de límite tanto de los derechos como de las obligaciones del Estado y así mismo de la Población.



## **Conclusiones**

La existencia de diferentes ordenamientos jurídicos es el resultado que la sociedad necesita de normas jurídicas para mantener la armonía social; a través de la jerarquía de leyes se obliga el respeto de la Constitución como ley suprema del Estado cuyas normas deben ser observadas por el poder legislativo al promulgar una norma jurídica.

El artículo 239 constitucional, consagrado como Principio de Legalidad y fundamento de la creación de los tributos, define la exclusividad que tiene el Congreso de la República de decretar los tributos y especialmente las bases de recaudación; en su inciso f) se otorga la exclusividad de determinar las infracciones y sanciones tributarias, declarando además que son nulas de pleno derecho las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley sobre esas bases de recaudación; por el contrario, el artículo 84 del Código Tributario contraviene el principio de legalidad, al involucrar al Ejecutivo como el órgano que decidirá, las sanciones administrativas y/o penales correspondientes cuando se infringe la obligación impositiva, objeto del presente análisis.

Al contraponerse dos disposiciones legales como se demuestra en el trabajo desarrollado; se vulnera el principio de autonomía del Código Tributario que trae como consecuencia inseguridad jurídica para los

administrados, en la que el mismo Código Tributario renuncia a su propia autonomía ocasionando el retardo en el pago de un determinado tributo.

Resulta una perversión política el hecho que al Estado a través del Ejecutivo, siendo éste un ente improductivo, se le arrogue la potestad de castigar a los sujetos que dinamizan la cuestión impositiva que permite la obtención de bienes y servicios que distribuye el Estado.

## Referencias

Alvarado, J. y López, O. (2012). *Derecho Tributario y Derecho Fiscal*. Guatemala: Serviprensa (1ª. ed.)

Blanco, I. (1988) *Derecho Tributario*. España: Ariel (2ª. ed.)

Masbernat, P. (2012). (Coord.) *Problemas actuales de Derecho Tributario Comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*. Chile: Librotecnia (1ª. ed.)

De La Garza, S. (1981). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa (3ª. ed.)

Giuliani, C. (1997). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial Depalma (4ª.)

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI-. (2007) *Historia de la Tributación en Guatemala. (Desde los mayas hasta la actualidad*. Guatemala: ICEFI/SAT (1ª. ed)

Kelsen, H. (1982) *Teoría pura del Derecho*. Argentina: EUDEBA (1ª. reim.)

Luján, J. (2000) *Breve historia contemporánea de Guatemala*. Guatemala: Fondo de Cultura Económica de Guatemala, S.A. (1ª. ed)

Prado, G. (1997) *Derecho Constitucional Guatemalteco*. Guatemala: Praxis (1ª. ed.)

Bosch, F. (2003) *Elementos fundamentales del derecho Guatemala* :(3ª. Edición)

Smith, A. (1987). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. México: Fondo de Cultura Económica (5ª. reim.)

Trueba, A. (1981). *Nuevo Derecho del Trabajo: Teoría Integral*. México: Porrúa (3ª. ed.)

Villegas, H. (1982). *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma

## **Legislación Nacional**

Asamblea Nacional Constituyente. (1985) *Constitución Política de la República de Guatemala*, Guatemala.

Asamblea Nacional Constituyente. (1985) *Ley Amparo y Exhibición Personal y de Constitucionalidad*.

Congreso de la República de Guatemala, (1991) *Código Tributario*, Decreto número 6-91

Congreso de la República de Guatemala, (1970) *Código de Comercio* Decreto número 2-70

Congreso de la República de Guatemala, (1990) *Ley del Organismo Judicial* decreto número 2-89

### **Internet Páginas WEB**

Blacio, R. (2007) *El Tributo en Ecuador*. Sitio: <http://biblio.jurídicas.unam.mx>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT-. *Tributación en el Nuevo Mundo*. DGII de República Dominicana – Educación Tributaria. 2011 Sitio: <http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/1242-tributacin-el-nuevo-undo.html>

RODA, Rodrigo. *Historia de la tributación en el mundo*. Sitio:  
<http://rodrigobordaeso.blogspot.com/2011/04/historia-de-la-tributacion-en-el-mundo.html> (s.p.)

Sitio:[http://derechoarchivos.weebly.com/uploads/2/0/4/5/20459918/resumen\\_tributario\\_libro\\_saccone.doc](http://derechoarchivos.weebly.com/uploads/2/0/4/5/20459918/resumen_tributario_libro_saccone.doc)

Sitio:<http://escueladeauditoriausacjfs.jimdo.com/app/download/8641441182/Consolidado+Derecho+III+resumen+libro.doc?t=1404251534>