

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

**LA LIBERTAD DE INDUSTRIA, COMERCIO Y TRABAJO CONSAGRADA EN  
LA CONSTITUCIÓN POLITICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA Y LA  
VIOLACIÓN A LA MISMA POR EL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO  
EN CUANTO AL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS**

**O NEGOCIOS**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva  
de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
de la  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Por

**ANGEL ESTUARDO DE LEÓN MONROY**

Previo a conferírsele el Grado Académico de

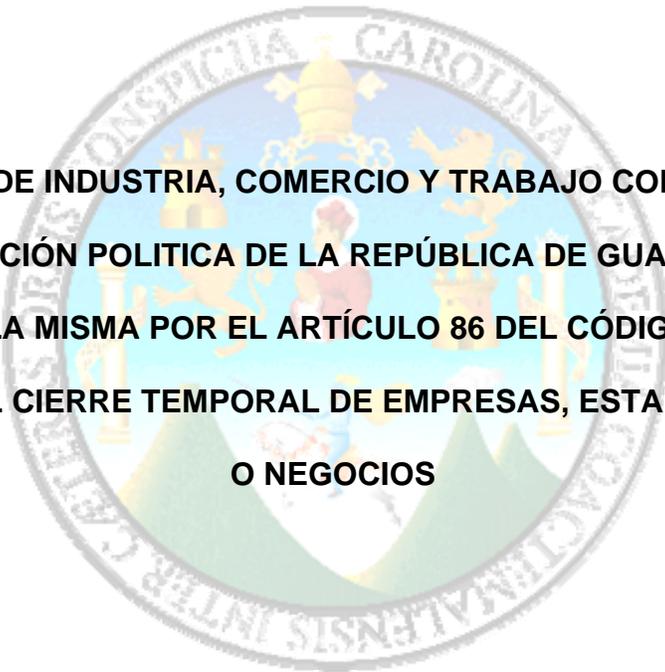
**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, Mayo 2007

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure, likely a saint or religious figure, seated on a throne. The figure is surrounded by a blue and green background. The seal is encircled by a Latin inscription: "UNIVERSITAS SAN CAROLINI COACTEMALENSIS INTER CAETERA CONSPICUA CAROLINA".

**LA LIBERTAD DE INDUSTRIA, COMERCIO Y TRABAJO CONSAGRADA EN  
LA CONSTITUCIÓN POLITICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA Y LA  
VIOLACIÓN A LA MISMA POR EL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO  
EN CUANTO AL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS  
O NEGOCIOS**

**ANGEL ESTUARDO DE LEÓN MONROY**

GUATEMALA, MAYO 2007

## **ACTO QUE DEDICO**

### **A DIOS:**

Por haberme dado la vida, y ser la luz que guía mi camino.

### **A MI MADRE:**

Dora Leticia Monroy Hernández, por su amor, cariño, ayuda, comprensión y apoyo incondicional en todos los momentos de mi vida, te quiero mucho y gracias por creer en mi.

### **A MIS ABUELITAS:**

Matilde de Jesús y Amparo Jesús, por cuidar de mi en mi infancia, que Dios las tenga a su lado.

### **A MIS HERMANAS:**

Doris Alexandra y Katherine Pamela, por su cariño fraternal y compartir mis satisfacciones.

### **A MIS AMIGOS:**

Por la amistad brindada y por ser amena mi carrera universitaria.

### **A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:**

Y en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por la enseñanza brindada.

## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	(i)

### CAPÍTULO I

1. Derecho y Jerarquía de las leyes.....	1
1.1 Definición de Derecho.....	1
1.2 Jerarquía de las normas jurídicas.....	2
1.2.1 Las normas constitucionales.....	2
1.2.2 Las normas ordinarias.....	3
1.2.3 Las normas reglamentarias.....	4
1.2.4 Las normas individualizadas.....	4
1.3 Garantías que devienen del ordenamiento constitucional	
Relacionadas con el Derecho Tributario.....	5
1.3.1 Definición de Derecho Constitucional.....	6
1.3.2 Características.....	7
1.3.3 Defensa Constitucional.....	7

### CAPÍTULO II

2. Del Derecho Financiero.....	9
2.1 Definiciones de Derecho Financiero.....	9
2.2 Actividad financiera del Estado.....	10
2.3 Aspectos preliminares.....	11
2.4 Definición de Derecho Financiero.....	12
2.5 Objeto de estudio del Derecho Financiero .....	13
2.6 Características del Derecho Financiero.....	14
2.7 Naturaleza jurídica.....	14
2.8 El poder financiero del Estado .....	15

	<b>Pág.</b>
2.8.1 Características del poder financiero.....	15
2.9 Funciones del Estado.....	16
2.9.1 Funciones públicas.....	16
2.10 Las necesidades públicas.....	17

### **CAPÍTULO III**

3. Del Derecho Tributario.....	19
3.1 Aspectos Históricos.....	19
3.2 Definición de Derecho Tributario.....	20
3.2.1 Características del Derecho Tributario.....	22
3.3 Autonomía del Derecho Tributario.....	23
3.4 De los tributos.....	25
3.4.1 Antecedentes.....	25
3.4.2 Clasificación de los tributos.....	27
3.4.2.1 Impuesto.....	27
3.4.2.1.1 Clasificación de los Impuestos.....	28
3.4.2.1.2 Características esenciales de los Impuestos.....	29
3.4.2.2 Tasa.....	29
3.4.2.2.1 Características esenciales de la tasa.....	30
3.4.2.2.2 Tasa municipal.....	30
3.4.2.2.2.1 Diferencia de las tasas con impuestos.....	31
3.4.2.3 Contribuciones especiales.....	31
3.4.2.3.1 Características esenciales de las contribuciones especiales.....	32
3.4.2.3.2 Diferencia de las contribuciones especiales con los impuestos y las tasas.....	32
3.4.3 Los tributos en la actualidad guatemalteca.....	33
3.5 El Derecho Tributario y su interpretación legal en Guatemala.....	34
3.6 Principios teóricos de los impuestos.....	36

	<b>Pág.</b>
3.6.1 Principio de igualdad tributaria.....	36
3.6.2 Principio de certeza.....	37
3.6.3 Principio de equidad.....	37
3.7 Los recursos públicos.....	37
3.7.1 Clasificación de los recursos.....	38
3.7.2 Clasificación doctrinaria de los recursos.....	39
3.7.2.1 Recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio.....	39
3.7.2.2 Recursos de las empresas estatales.....	40
3.7.2.3 Recursos gratuitos.....	44
3.7.2.4 Recursos tributarios.....	44
3.7.2.5 Recursos por sanciones patrimoniales.....	45
3.7.2.6 Recursos monetarios.....	45
3.7.3 Recursos de crédito público.....	46
3.8 De la doble tributación.....	47
3.8.1 Múltiple tributación por una entidad.....	48
3.9 De la evasión tributaria y sus causas principales.....	49
3.9.1 Principales causas de evasión en los países en vías de desarrollo.....	49

## **CAPÍTULO IV**

4. Principios y garantías que protegen los tributos .....	51
4.1 Principio de legalidad.....	51
4.2 Derecho de defensa.....	53
4.3 Principio de capacidad de pago.....	54
4.4 Principio de igualdad.....	55
4.5 Principio de generalidad.....	55
4.6 Principio de proporcionalidad.....	57

	<b>Pág.</b>
4.7	Principio de justicia y equidad..... 57
4.8	Principio de la prohibición de la doble o múltiple tributación..... 58
4.9	Principio de no confiscación..... 58
4.10	Principio de proporcionalidad de la pena..... 59

## **CAPÍTULO V**

5.	La libertad de industria, comercio y trabajo consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala y el cierre temporal de empresas..... 61
5.1	Definiciones preliminares..... 61
5.2	Clasificación de los cierres temporales..... 62
5.3	Procedimiento judicial para un cierre temporal..... 64
5.4	La Reforma al Artículo 86 mediante el Artículo 26 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República y la violación al Artículo 4to. Constitucional..... 67
5.5	El Decreto 20-86 del Congreso de la República acusa Inconstitucionalidad..... 68
	<b>CONCLUSIONES.....71</b>
	<b>RECOMENDACIONES.....73</b>
	<b>BIBLIOGRAFÍA..... 75</b>

## INTRODUCCIÓN

Para el adecuado cumplimiento de las funciones del Estado, es necesario que éste cuente con recursos financieros y esta claro que la mayor cantidad de ingresos que el mismo obtiene se genera a través de los tributos, debido a ello, es fundamental que El Estado en uso de su potestad tributaria establezca los impuestos; sin embargo en ocasiones, las formas de recaudar impuestos y de sancionar a quienes por alguna razón incumplen con el pago de los mismos, atentan contra las obligaciones establecidos en la legislación guatemalteca, incluso en la Constitución Política de la República de Guatemala.

La sanción de cierre temporal establecida en el Artículo 86 del Código Tributario es ejemplo de lo señalado anteriormente. Dicha sanción es demasiado severa y afecta gravemente la libertad de industria, comercio y trabajo consagrada en la Constitución Política de la República de Guatemala. Por lo tanto es inadmisibles que El Estado, para obligar a que los contribuyentes cumplan con los adeudos que tienen, se vean perjudicados al coartar su derecho al trabajo toda vez que la sanción es mucho mayor a la suma que el contribuyente ha dejado de tributar lesionando principios doctrinarios y legales que deben asistir a los guatemaltecos. La reforma que contempla el artículo 26 del decreto 20-2006 del Congreso de la Republica de Guatemala, es claro en la violación que se realiza al principio de igualdad, toda vez que solo a unos contribuyentes se les aplica el no cierre temporal de sus empresas por una multa.

Esa es la justificación que se encuentra para la realización de la presente investigación, en la cual se ha podido confirmar la hipótesis planteada en el sentido de que. el cierre temporal de empresas como sanción por incumplimiento de sus deberes tributarios es una sanción demasiado severa, ocasionando graves perjuicios en la economía de los propietarios de las mismas.

La presente investigación fue realizada en base al sistema de investigación deductivo y posteriormente el analítico, dando como resultado el presente trabajo de tesis el cual esta estructurado de la manera siguiente: CAPÍTULO I: Derecho y jerarquía de las leyes; CAPÍTULO II: Del derecho tributario; CAPÍTULO III: Principios y garantías relativos al tema; CAPÍTULO IV: La libertad de industria, comercio y trabajo consagrada en la Constitución Política de la República de Guatemala, y la violación a la misma por el código tributario en cuanto al cierre temporal de empresas. Capítulos que han sido estructurados de manera que permitan una adecuada comprensión de la problemática que ha sido tratada, la cual urge de estudios como ésta a fin de que no se lesionen a través de disposiciones ordinarias, los principios y garantías constitucionales que protegen a los guatemaltecos, especialmente en el orden tributario. La necesidad del Estado de proveerse de los recursos necesarios para cumplir con los fines que garanticen el bien común, no debe lesionar el derecho de los empresarios a trabajar ya que la libertad de industria, comercio y trabajo finalmente contribuye a que el Estado se agencie de los recursos indispensables para el cumplimiento de sus funciones, ante la sociedad.

# CAPÍTULO I

## 1. Derecho y jerarquía de las leyes

### 1.1 Definición de Derecho

Se entiende por definición todo lo que se pueda decir en relación a un objeto o acto. Cuando se inicia el estudio de alguna materia lo primero que se desea saber es una definición de lo que se está investigando y para satisfacer esa inquietud, se emiten algunos criterios.

La definición de Derecho debe formularse tomando en consideración el desarrollo histórico de la Sociedad, ya que para cada una varía el contenido del mismo, aunque sea formalmente en algunos casos y esencialmente, en otros.

Para ese propósito se dividirá el desarrollo de la Sociedad en dos fases. A) El Derecho que garantiza el régimen de propiedad privada y explotación y B) El Derecho que garantiza el régimen de propiedad social y la desaparición de la explotación, para que no exista una desigualdad que afecte la sociedad.

Partiendo de lo anterior y conforme a lo que indica Santiago López Aguilar: *“Derecho es el instrumento de cumplimiento obligatorio generado por el Estado para formar la conducta externa de la sociedad para la cual se emite, con el objeto de conservar el régimen de propiedad privada y la*

*explotación del hombre por el hombre, en beneficio de la clase social dominante, única propietaria de los medios de producción.”<sup>1</sup>*

Para el tratadista Romeo Alvarado Polanco citado por Santiago López Aguilar, El Derecho lo define de la siguiente manera: *“Sistema coactivo de normas generadoras de autorizaciones y deberes, que tiene por objeto ordenar de cierto modo la conducta de los hombres dentro de las relaciones sociales que establecen, tendientes a la satisfacción de sus necesidades en una organización estatal determinada con el fin de mantener dicha organización y lograr la realización de los intereses a ella inherentes”*.<sup>2</sup> El Derecho, es una forma de regular las actividades y conducta de los seres humanos cuyo cumplimiento se realiza de manera coactiva.

## **1.2 Jerarquía de las normas jurídicas**

La jerarquía de las normas jurídicas esta determinada por la importancia que cada una tiene con relación a las demás normas jurídicas. Esta importancia está sujeta a aspectos de tipo formal; en cuanto a su creación, a contenido general y especial, a desarrollo y aplicación, que son los elementos que deben tomarse en cuenta en la investigación del presente tema. Dentro de estos elementos se pueden mencionar:

### **1.2.1 Las normas constitucionales**

La Ley constitucional es la ley superior de cada Estado. También se utilizan los nombres de Carta Magna, Ley Fundamental, Carta Política, Ley Principal de un Estado, etc.

---

<sup>1</sup> López Aguilar, Santiago. **Introducción al estudio de derecho**. Pág. 37.

<sup>2</sup> **Ibid.** Pág. 38

Es decir que, La Constitución Política de la República de Guatemala es la ley principal que establece derechos y garantías básicas para los gobernados, organiza la estructura de gobierno, fijando las atribuciones de gobernantes y los gobernantes y las formas de control de sus actos, a través de los recursos.

Como ley superior en la jerarquía normativa, el resto del ordenamiento jurídico tiene que partir de sus principios generales, considerándose inconstitucional cualquier norma jurídica inferior que contraríe o tergiverse sus principios. Y como medio idóneo para el control de la constitucionalidad de las leyes se establece el recurso extraordinario de inconstitucionalidad.

### **1.2.2 Las normas ordinarias**

Las normas jurídicas ordinarias son aquellas que su creación está encomendada al órgano permanente u ordinario de la legislación que puede ser unicameral o bicameral, y para el caso de Guatemala, esta actividad está encomendada al Congreso de la República.

Esta legislación tiene que estar acorde con los principios generales de la Constitución Política de la República de Guatemala de lo contrario, adolece de vicios de inconstitucionalidad, para lo cual es aplicable, el recurso extraordinario de inconstitucionalidad.

La mayoría de las leyes ordinarias se aprueban con el voto de la mitad más uno de los integrantes del Órgano Legislativo, con excepción de aquellos casos, en que por disposición de la misma Constitución deben aprobarse con el voto de las dos terceras partes.

### **1.2.3 Las normas reglamentarias**

Las normas jurídicas reglamentarias, tienen como objetivo fundamental fijar los mecanismos adecuados para la aplicación de las leyes ordinarias, siendo atribución de los tres organismos del Estado, en donde estas han de aplicarse.

En Guatemala por ejemplo, El Congreso de la República elabora su reglamento interior, el Organismo Ejecutivo es quien tiene la mayor responsabilidad en la elaboración de los reglamentos, debido a que es el encargado de ejecutar y velar porque se cumpla la legislación constitucional y ordinaria; y el Organismo Judicial, elabora el Reglamento General de Tribunales.

### **1.2.4 Las normas individualizadas**

Una característica común de las leyes constitucionales y ordinarias es que son de aplicación general, es decir, a todos los habitantes de la República, las normas jurídicas individualizadas son de aplicación particular, es decir, se aplican a personas determinadas. En esta clase de normas se pueden citar los contratos y las sentencias.

Además estas normas jurídicas individualizadas, ocupan en la jerarquía normativa el último lugar, ya que desarrollan las leyes ordinarias y además por lo limitado de su aplicación.

### **1.3 Garantías que devienen del ordenamiento constitucional relacionadas con el Derecho Tributario**

La política tributaria debe concebirse de forma que permita la recaudación de los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado, incluyendo los fondos requeridos para la consolidación de la paz. Así mismo deberá contemplarse dentro de un sistema justo, equitativo y globalmente progresivo, debe estar conforme al principio constitucional de capacidad de pago, que sea universal y obligatorio y que estimule el ahorro y la inversión en los contribuyentes.

Es por ello que el incumplimiento a las obligaciones tributarias cuya sanción es el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, es una institución exclusiva del Derecho Tributario, debido a que la misma se impone al contribuyente propietario de la empresa, establecimiento o negocio, de conformidad con lo establecido en el Artículo 85 del Código Tributario, por lo que es importante señalar que se hace necesario el conocimiento de los principios constitucionales que la informan, a efecto de determinar si éstos son vulnerados al imponer la sanción de cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios.

En ese sentido deben analizarse los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario en Guatemala, los cuales según la hipótesis planteada en el plan de investigación son vulnerados al aplicar la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, toda vez que dicha sanción no es proporcional al daño que el contribuyente pudiera haber ocasionado al Estado al incurrir en una de las infracciones previstas en la norma tributaria.

### 1.3.1 Definición de Derecho Constitucional

Es de suma importancia enmarcarse en el contexto de la constitucionalidad, antes de mencionar lo preceptuado con respecto a la libertad de industria, comercio y trabajo que se encuentra regulada en esta norma.

Dentro de la extensa gama de autores se pueden mencionar algunos que definen la Constitución, y como punto de partida se cita a: Manuel Ossorio quien indica que: *“Constitución es la Ley fundamental de la organización de un Estado”*<sup>3</sup>. Por su parte Jorge Mario Castillo González indica: *“Es un conjunto de normas reunidas en un texto, que contiene las principales organizaciones del Estado, establece las funciones o atribuciones de cada una, fija las relaciones y los controles entre ellas mismas”*.

Este término que se utilizaba desde esa época, está íntimamente ligado a la aparición de los regímenes liberales y al movimiento de la Revolución Francesa.

El tratadista Maurice Duvenger citado por Santiago López Aguilar, lo define de la siguiente manera: *“Rama del derecho que estudia las reglas contenidas en la constitución”*<sup>4</sup>.

En el ámbito guatemalteco el derecho constitucional es terminología predominante en este medio, por lo que se puede decir que, es el Derecho que regula lo relativo al territorio del Estado de Guatemala, su forma de gobierno, la nacionalidad y los derechos ciudadanos, garantías individuales

---

<sup>3</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 159

<sup>4</sup> López Aguilar, Santiago. **Introducción al derecho**. Pág. 130

y sociales, la estructura de gobierno y las atribuciones de cada uno de sus órganos estatales.

### **1.3.2 Características**

Una de las características más importantes de la Constitución Política de la República de Guatemala es la jerarquía sobre las demás normas, así como su estructura siendo una de las más modernas constituciones, esta para su estudio se divide de tres partes: Una dogmática o material, en la que se reconocen los derechos individuales, la orgánica o formal dedicada a determinar la organización del Estado y las disposiciones finales o procedimientos constitucionales, es decir, los controles que garantizan la aplicación de las normas a la sociedad.

### **1.3.3 Defensa Constitucional**

Se pretende con la defensa constitucional, evitar que la norma constitucional por medio del desenvolvimiento del derecho ordinario se contradigan los principios contenidos en la Carta Magna.

Es un efecto de las características de la Constitución Política de la República de Guatemala la estructura del orden y aseguramiento de la estabilidad de la sociedad regida por ésta, por ello se requiere de ciertos mecanismos para defenderla de aquellas discrepancias con los fundamentos ordinarios. Entre ellos se pueden establecer los siguientes: los políticos, los económicos, los sociales y los jurídicos.

## CAPÍTULO II

### 2. Del Derecho Financiero

No se concibe que se pueda crear e interpretar el Derecho Financiero sin conocer la teoría financiera.

#### 2.1 Definiciones de Derecho Financiero

Las autoras Díaz Dubón y Nájera Flores lo expresan de la siguiente forma: *“Rama del Derecho Público Interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.”*<sup>5</sup>

Por otra parte las autoras continúan indicando también que Derecho Financiero: *“Es una serie ordenada de normas científicas y positivas referentes a la organización económica de los gastos e ingresos del Estado”*<sup>6</sup>.

Existen otras definiciones, que a criterio del investigador engloban los elementos básicos con los que debe contar la definición del Derecho Financiero que es objeto del presente estudio.

En opinión de Hipólito Rossy, citado por Carmen Díaz y Lizett Nájera, se debe entender por Derecho Financiero:

*“La rama del derecho público que estudia y programa los principios e instituciones jurídicas que deben de regir la actividad del ente público*

---

<sup>5</sup> Díaz Dubon, Carmen y Nájera Flores Lizett. **Derecho financiero**. Pág. 7

<sup>6</sup> **Ibid.** Pág. 7.

*consistentes en la dotación dineraria para atender a las necesidades estatales y las generales del país, la obtención de tales medios dinerarios, su administración e inversión y la realización dineraria de las dotaciones.”<sup>7</sup>*

El autor Fernando Saenz de Bujanda citado en su libro: Derecho Financiero por Gladis Elizabeth Monterroso de Morales indica que es: *“La disciplina jurídica que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.”<sup>8</sup>*

## **2.2 Actividad financiera del Estado**

El Estado desempeña diversas actividades para la realización de sus fines, y a través del Organismo Ejecutivo desarrolla la actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales.

Esta actividad es de vital importancia en todo Estado moderno, recibe el nombre de actividad financiera, la cual cumple El Estado para administrar el patrimonio, determinar tributos, y recaudar los mismos, para destinar las sumas ingresadas al fisco.

Esta consiste en procedimientos mediante los cuales el Estado realiza dichas actividades para poder agenciarse de lo necesario y financiar sus gastos.

---

<sup>7</sup> **Ibid.** Pág. 36.

<sup>8</sup> Monterroso de Morales, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero.** Pág. 35.

Otra acepción del fenómeno financiero es que: *La actividad financiera vista como un conjunto de operaciones (la realización de gastos u obtención de recursos), y cuyo objetivo final es la satisfacción de necesidades públicas.*

Los elementos que integran la actividad financiera son:

- 1 Políticos: Dado que cada operación financiera presupone una elección a priori de fines y medios para realizarla.
- 2 Económicos: Porque los medios para realizar toda operación financieras son económicos.
- 3 Jurídicos: Cada operación está regulada por normas y principios de derecho público.
- 4 Sociales: Porque todas las operaciones tienden a satisfacer las necesidades públicas.
- 5 Administrativos: Que se relaciona con la parte técnica o funcional de la operación financiera.

### **2.3 Aspectos preliminares**

El presente capítulo inicia con una definición de Estado, debido a que es éste, a través de sus respectivos órganos quienes tiene el poder imperio de establecer cargas impositivas, de esa cuenta El Estado: *"Es una organización social constituida en un territorio propio con fuerza para mantenerse en él e imponer dentro de él un poder supremo de ordenación y de imperio, poder ejercido por aquel elemento social que en cada momento*

*asume la mayor fuerza política*".<sup>9</sup> Es esencialmente una organización humana con determinados cometidos o funciones que le son asignados.

El Estado, ya sea en el ámbito nacional, departamental o municipal, tiene funciones que son fundamentales en el cumplimiento de su rol como tal. Estas funciones dependen de la asunción de determinados fines ya sea de existencia y mantenimiento de la organización o bien, los originados por los propósitos perseguidos por dicha organización.

Las funciones que el Estado ejerce, tienen que ser sufragadas por parte de éste y en su conjunto se denomina gasto público el que debe ser recaudado por el fisco. La misma Ley del Presupuesto de la Nación, hace mención de tales gastos y de cómo el Estado financiará los mismos.

## **2.4 Definición de Derecho Financiero**

Antes de concretar la definición de Derecho Financiero, se considera oportuno, analizar lo que se debe entender por finanzas públicas. De esa cuenta, Manuel Ossorio, afirma: "*Son los recursos o rentas públicas recaudados o administrados por El Estado, e invertidos o destinados directamente por éste a la satisfacción de las necesidades generales de la población*"<sup>10</sup>.

Las finanzas públicas, en su concepción actual, y genéricamente consideradas, tiene por objeto examinar cómo El Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

---

<sup>9</sup> Ossorio, **Ob. Cit.** Pág. 400.

<sup>10</sup> Ossorio, **Ob. Cit.**; Pág. 85.

Las finanzas públicas constituyen la actividad económica del sector público con su peculiar estructura que convive con la economía de mercado.

Se puede definir Derecho Financiero, según Manuel Ossorio como : *“Rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.”*<sup>11</sup>

## **2.5 Objeto de estudio del Derecho Financiero**

El objeto de estudio del Derecho Financiero, se puede resumir básicamente en tres aspectos a saber: La teoría financiera del Estado, la organización financiera del Estado y la relación jurídico-tributaria. Véase brevemente cada uno de ellos.

La Teoría Financiera del Estado, es el conjunto de postulados científicos que estructuran el conocimiento del derecho financiero.

Por su parte la Organización Financiera del Estado, es el sistema de órganos administrativos en los que tiene lugar la actividad financiera. Para el caso de Guatemala, estas instituciones son: La Superintendencia de Administración Tributaria, El Ministerio de Finanzas Públicas, la Banca Nacional, la Contraloría General de Cuentas y la Junta Monetaria.

Dentro de esta actividad se establece la relación jurídico tributaria que no es más que el vínculo jurídico entre El Estado como sujeto activo de los tributos y los contribuyentes como sujeto pasivo de los mismos.

---

<sup>11</sup> Ossorio, **Ob. Cit.**; Pág. 235.

## **2.6 Características del Derecho Financiero**

Las principales características del Derecho Financiero son:

### **a) Autonomía**

Ello debido a que el Derecho Financiero es una rama del Derecho Público que dispone de principios generales propios y que actúa coordinadamente en permanente conexión e interdependencia con las demás disciplinas como integrantes de un todo orgánico.

### **b) Carácter público**

Porque es un conjunto de normas que regulan el ordenamiento jurídico referente a las finanzas del Estado y las relaciones de éste con los particulares, con otros Estados e instituciones públicas y privadas nacionales o extranjeras.

### **c) Sistematización**

El Derecho Financiero constituye un ordenamiento instrumental en cuanto a su finalidad última que es la inversión en beneficio del Estado.

## **2.7 Naturaleza jurídica**

El Derecho Financiero como se ha mencionado con anterioridad es una rama del Derecho Público. En ese sentido existen discrepancias en cuanto a que el Derecho Financiero debe ser considerado como parte del Derecho Administrativo, sin embargo como se analiza en párrafos

precedentes, el Derecho Financiero posee total autonomía y debe ser ubicado dentro del Derecho Público.

## **2.8 El poder financiero del Estado**

Según el tratadista Héctor Villegas Lara, *“Es la facultad que tienen los entes públicos de organizar su sistema de ingresos y gastos y que constituye una auténtica manifestación de la soberanía.”*<sup>12</sup>

Dentro del poder financiero, existen dos categorías a saber, en primer lugar, el poder financiero originario que es el establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, es decir la potestad originaria para establecer los tributos, corresponde exclusivamente al Estado mediante la ley, y en segundo término, el poder financiero derivado, que es el reconocido por normas subordinadas a la Constitución Política de la República de Guatemala como las leyes ordinarias.

### **2.8.1 Características del poder financiero**

Son características del poder financiero del Estado:

- 1 La legalidad, debido a que esta fundamentado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
- 2 La territorialidad, pues se aplica en un territorio determinado.
- 3 El carácter Estatal, porque El Estado es el titular del poder financiero.

---

<sup>12</sup> Villegas Lara, Rene Arturo. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág 25.

- 4 Naturaleza abstracta; porque la sola existencia de El Estado determina su nacimiento.
- 5 Permanencia; porque es connatural de El Estado, es decir que existe siempre que exista El Estado.

El Derecho Financiero estudia, los recursos económicos y el gasto público y los efectos que produce en la economía social o individual así como la recaudación de los mismos.

## **2.9 Funciones del Estado**

El Estado como manifestación de la sociedad jurídicamente organizada tiene que cumplir con un tipo preciso de funciones que son ineludibles, por su parte la función pública se caracteriza por tener una naturaleza indelegable y exclusiva, es ejercida por El Estado con todas las prerrogativas del poder público y tiende a satisfacer el interés social.

El fin del Estado es proporcionar a los ciudadanos las condiciones para lograr sus aspiraciones espirituales y los medios para una vida digna, es decir, lograr el bien común.

### **2.9.1 Funciones públicas**

Son funciones públicas, la administración de justicia, el legislar leyes, la defensa del Estado, la emisión de moneda y otros servicios que sirvan para una mejor convivencia (comunicaciones, transportes, educación, sanidad, etc.), y los que sirvan para proteger o tutelar los intereses de los individuos (vivienda, alimentación, etc.).

Los servicios públicos pueden ser indivisibles porque son aquellos prestados a todos los miembros de la sociedad en forma indiscriminada y que no puedan aceptar una división respecto del grado de beneficio o ventaja que da a cada persona (eje. Seguridad Interior); y divisibles, los que su beneficio o ventaja se determina según cada persona (eje. Servicios postales).

Dado que las funciones públicas se identifican con el cometido o razón de ser del Estado, y están dirigidas a satisfacer las necesidades públicas, no son éstas las que determinan los fines para su satisfacción. El concepto de necesidad pública no preexiste al aparato estatal, ni este es un instrumento para la satisfacción de necesidades individuales y colectivas preordenadas, es coetáneo es decir, del mismo tiempo y está íntimamente unido con la misma existencia del Estado y su desenvolvimiento histórico.

## **2.10 Las necesidades públicas**

Históricamente el Estado ha ido adoptando funciones crecientes en número y en necesidad, algunas con carácter de exclusividad, otras en concurrencia con las actividades realizadas en la iniciativa privada. El concepto de necesidades públicas proviene de los fines que el Estado persigue de acuerdo con las decisiones de quienes representan las fuerzas políticas dominantes.

Además de las necesidades básicas surgen también otras específicas dadas por las características estatales y fuerzas políticas dominantes en un momento dado.

Se puede afirmar que los factores mencionados son históricos. Por eso se dice que no hay necesidades que sean públicas por su naturaleza, previa a la determinación del Estado, pero si hay necesidades que a través

de la historia, suele satisfacer y que en la realidad son asumidas como públicas en el Estado. Las necesidades no tienen caracteres inherentes a su esencia, en razón de las cuales deben ser consideradas como públicas y como tales ser satisfechas por el Estado.

Las necesidades públicas son sentidas por los dirigentes de la organización, o mejor dicho, por los órganos con función decisoria de la organización estatal. La sola existencia de fines y el reconocimiento que hay que cumplirlos, origina en los dirigentes del Estado la sensación de carencia o insatisfacción que se define como necesidad pública.

Concebidas las necesidades públicas como la consecuencia inmediata y tautológica de la existencia de fines de la organización estatal, se hace innecesario tratar de escrutar la naturaleza y el contenido de las necesidades públicas.

Estas necesidades públicas se pueden clasificar en: Individuales y colectivas, las individuales son las necesidades de la persona como ser, ejemplos, alimentos y vestimentas, y las colectivas son necesidades de la comunidad, como educación y salud; éstas a su vez se clasifican en: Primarias y Secundarias; las primarias son las que se relacionan con la existencia del Estado o las que corresponden a la naturaleza del Estado como sociedad jurídicamente organizada, ejemplo: Administración de justicia, representación del país en el exterior y asegurar el orden público; y secundarias son las necesidades que el Estado ha asumido como tales.

De lo anterior, se puede concebir al fenómeno financiero (establecer los ingresos y egresos del Estado, así como quien ejerce el poder imperio) como la actividad financiera del Estado de la cual se hizo mención en párrafos anteriores.

## CAPÍTULO III

### 3. Del Derecho Tributario

#### 3.1 Aspectos Históricos

Héctor Villegas Lara, citado por las Autoras Carmen Díaz Dubón y Lizett Najera, indica que: *“El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Cabe recordar que el ius civile romano se constituyó como la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público como el derecho privado y esto puede comprobarse con la codificación de Justiniano<sup>13</sup>.”*

Posteriormente a la caída del imperio romano, los textos sobre organización estatal y su administración se agruparon de forma diferente. De tal manera, que el Derecho Civil o Derecho Común pasó a significar Derecho Privado.

El Derecho Tributario ha sido desarrollado intensamente por la doctrina y surgió la necesidad imperiosa de codificarlo (esa necesidad se dio en nuestro país, en donde debieron transcurrir años de espera y muchos esfuerzos, aunado a la petición concreta del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala), para que se lograra codificarlo.

Se elaboró para América Latina el modelo de Código Tributario, preparado por los profesionales Ramón Valdés Costa, Rubens Gómez de Sousa y Carlos M., Giuliani Fonrouge, trabajo que terminó de realizarse en 1967.

---

<sup>13</sup> Díaz Dubón, Carmen y Nájera Flores, Lizett. **Derecho financiero**. Pág. 51.

En Guatemala, como se dijo anteriormente, luego de muchos intentos fue sancionado en el año 1991, con el nombre de Código Tributario.

### 3.2 Definición de Derecho Tributario

Las Autoras Carmen Díaz Dubón y Lizett Najera Flores, de nuevo citan en su libro Derecho Financiero a Villegas quien define así: *“El derecho tributario, en sentido extenso, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.”*<sup>14</sup>

En su libro El Hecho Imponible Dino Jarach, expresa que el Derecho Tributario forma parte del estudio de las ciencias de las finanzas, y lo define como: *“El conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos. El conjunto de normas que definan los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias, así también la relación que surge del pago indebido, constituyen el Derecho Tributario Sustantivo o Material.”*<sup>15</sup>

Por lo antes expresado estimo que como definición de Derecho Tributario puede decirse que: Es la Rama del Derecho Financiero que estudia, la norma jurídica que guarda relación con los tributos y las actividades del Estado encaminadas para este fin, así como las relaciones de éste con los particulares. O bien, Conjunto de normas, principios, instituciones y doctrinas que tiene por objeto el estudio y análisis de cómo debe regularse las actividades del Estado en cuanto a los tributos que paga la población.

---

<sup>14</sup> Díaz Dubón, Carmen y Najera Flores, Lizett. **Derecho financiero**, Pág. 25.

<sup>15</sup> JARACH, Dino. **El hecho imposible**. Pág. 15.

La naturaleza jurídica del Derecho Tributario Sustantivo es la de un derecho de las obligaciones tributarias. Su contenido está constituido, en efecto, por relaciones jurídicas tributarias que poseen la misma estructura de las obligaciones del derecho privado. Los sujetos activos y pasivos de estas relaciones jurídicas tributarias se hallan en posición de desigualdad, derivando sus pretensiones y obligaciones recíprocas de la ley.

Los sujetos de las relaciones jurídicas tributarias regidas por el Derecho Tributario Sustantivo no son la administración y los administrados, sino los acreedores y los deudores de los tributos.

Contrapuesto al Derecho Tributario Sustantivo o Material aunque ligado con él por razones teleológicas, se encuentra el Derecho Tributario Formal o Administrativo como conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos. Las relaciones jurídicas comprendidas en este derecho no son obligaciones de dar, sino de hacer o no hacer o de soportar. Los sujetos de estas relaciones son la administración y los ciudadanos administrados; ellos no coinciden necesariamente con los sujetos de las relaciones jurídicas del derecho sustantivo.

En efecto, no sólo los contribuyentes obligados a prestar tributo, tienen obligaciones hacia la administración, sino también los sujetos que en definitiva no resultarán contribuyentes y aún otros de los que la administración sabe de antemano que no son deudores ni obligados al tributo.

La distinción entre Derecho Tributario Sustantivo o Material, por un lado, y Derecho Tributario Administrativo o Formal por el otro, responde a una exigencia del análisis científico que no tiende a desmembrar el derecho tributario ni a dividirlo en comportamientos estáticos, sino a distinguir

conceptos e institutos jurídicos y a determinar la naturaleza y el alcance de las funciones de la administración, no solo para satisfacer las exigencias del conocimiento teórico, sino también para la aplicación práctica en la vida real.

Muchos son los problemas jurídicos que se refieren a esta materia, en primer término, las vinculaciones que existen entre la actividad administrativa tendiente a la recaudación, en el sentido definido anteriormente, y la actividad procesal, en segundo término, y en conexión con el problema indicado; la naturaleza de los órganos a los que está confiada la función de dirimir las controversias tributarias, por último, la característica del proceso tributario y su comparación con los demás procesos.

El Derecho Tributario Procesal es el medio por el cual según su naturaleza, esta materia resuelve las controversias vinculadas al tributo e impone peculiaridades propias de este proceso.

Un aspecto particular del proceso tributario se refiere a las controversias que surgen con motivo del reconocimiento de la existencia de infracciones tributarias y la aplicación de las penas correspondientes.

Finalmente, los Estados pretenden evitar las dobles imposiciones, asegurar la asistencia y la colaboración del Fisco para combatir la evasión fiscal, constituyendo una materia cuya importancia ha ido aumentando a partir de la terminación de la primera guerra mundial hasta nuestros días.

### **3.2.1 Características del Derecho Tributario**

- 1 Coacción en la génesis del tributo. El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva

de su poder imperio. La potestad tributaria se da cuando surge el tributo; en esa potestad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos que van a ser pagados por los contribuyentes aunque no estén de acuerdo y lo hagan en contra de su voluntad.

- 2 Coacción normada. La coacción que el Estado ejerce sobre el contribuyente es emanada de la potestad tributaria. En los Estados de Derecho.
- 3 Finalidad de cobertura del gasto público. La finalidad del cobro coactivo, normado es la cobertura del gasto público, pues mediante el gasto público el Estado tiende a la satisfacción de las necesidades públicas que lo justifican.
- 4 Capacidad contributiva. Si el tributo nace por razones económicas, por esa necesidad que tiene el Estado de dar cobertura a las necesidades públicas es lógico, que el aporte se produzca según pautas también económicas.

### **3.3 Autonomía del Derecho Tributario**

Existen posiciones diferentes en relación a este punto; unas que niegan todo tipo de autonomía del Derecho Tributario, porque lo subordinan al Derecho Financiero.

Los que estiman que el Derecho Tributario es una rama del Derecho Administrativo, en donde los administradores niegan su autonomía, argumentando que la actividad del Estado tiende a obtener los medios económicos para cumplir sus fines, así como que la administración y empleo de ellos, es una función administrativa típica que no difiere en su

naturaleza de las demás actividades públicas de El Estado, regidas por el Derecho Administrativo.

Otros consideran al Derecho Tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente, autónomo. Apoyan esta postura autores nacionales como Jarach y García Belsunce. Quienes hablan de autonomía estructural u orgánica y autonomía dogmática respectivamente.

Afirmando su dependencia con respecto al derecho privado (civil y mercantil) y le conceden al Derecho Tributario tan solo un particularismo exclusivamente legal, en otras palabras que el legislador puede crear regulaciones fiscales expresas.

Para concluir si se cumple con la subordinación jerárquica de la norma tributaria a la norma constitucional respetando todas sus garantías, se puede indicar que es legítimo que las normas tributarias señalen sus definiciones y caracteres legales, por ejemplo, rédito, exención, retención, extinción, sustitución, etc.

Pero lo discutible es que de estas realidades debe extraerse una noción de autonomía científica del Derecho Tributario. Al respecto, Becker advierte: *“que por la simple razón de no poder existir regla jurídica independiente de la totalidad del sistema jurídico, la autonomía (en sentido de independencia relativa) de cualquier rama del derecho positivo, es siempre y únicamente didáctica y su utilidad consiste en investigar los efectos jurídicos resultantes de la incidencia de determinado número de reglas jurídicas, descubrir la concatenación lógica que las reúne en un grupo orgánico y que une este grupo a la totalidad del sistema jurídico.”*<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Valdez Costa, Ramon. **Instrucciones de derecho tributario**. Pág. 36

El término "Autonomía", genera confusiones como las referidas por Norberto Godoy, quién no prefiere utilizar el mencionado término, por cuanto se corre peligro de propagar la falsa creencia de que el derecho se halla constituido por partes autosuficientes, cuando la realidad hace que sea menester tomar en cuenta al derecho de un determinado Estado, en una visión total de conjunto, a fin de comprender de mejor manera las instituciones y los conceptos jurídicos que se deba analizar.

Se puede agregar que el singular normativo de este grupo de reglas, le permite tener sus propios conceptos e instituciones o utilizar los de otras ramas del derecho asignándoles un significado diferenciado.

### **3.4 De los tributos**

#### **3.4.1 Antecedentes**

En la época antigua, en Babilonia ya se pagaban los tributos por medio de servicios prestados o en especie.

Grecia, cuna de muchos antecedentes culturales reconoce la importancia y la necesidad de mantener al Estado, esto se lograba por medio de aportaciones de los ciudadanos quienes en ejercicio de la democracia eran exigentes con la correcta inversión de los tributos que aportaban, de esta época existen antecedentes de dos clases de tributos a saber:

Prestaciones voluntarias. Que el ciudadano pagaba por convicción para el mantenimiento del Estado.

Sistema de imposición indirecta. Se pagaba el impuesto en la compra de las mercancías.

Por otra parte en Roma al inicio de la historia de este pueblo los ciudadanos romanos no pagaban impuestos ya que estos eran pagados por los pueblos vencidos, pero con el posterior crecimiento del imperio hubo necesidad de que los ciudadanos romanos pagaran impuestos.

A este tipo de contribución pagada por los ciudadanos del pueblo romano se le conoció como *Tributum*, término que se relaciona con la frase “Dadle al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios.”

En la antigua Roma los ciudadanos tenían que pagar impuesto de acuerdo a sus ingresos, principio que hoy es conocido como de capacidad de pago.

Posteriormente, en la época del Imperio de Carlo Magno, quien transmite la corona a su hijo Luis “El Piadoso” en el siglo V, el Rey dejó de tener el poder que tenía desde antaño, convirtiéndose en un noble más, muchas veces con autoridad inferior a la de otros nobles, teniendo superioridad jerárquica más no autoridad.

En ésta época prácticamente desaparece el comercio, transformándose la economía en rudimentaria y rural, esperándose del campo solamente el producto reservado para uso y consumo de los habitantes, casi no hay comercio.

Durante esta época de oscurantismo, no existe mayor información sobre la tributación ya que la riqueza no provenía del intercambio de bienes.

Para Héctor Villegas: *“Tributos son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.”*<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Villegas, Rene Arturo. **Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributario.** Pág. 73

### **3.4.2 Clasificación de los tributos**

Al considerar los ingresos del Estado, se tiene la ocasión de señalar divergencias que se advierten en el campo doctrinal con respecto a su clasificación, destacando la relatividad de los diversos criterios elegidos al efecto; refiriéndose a todo lo relacionado con impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Por su parte el Artículo 10 del Código Tributario, establece cuatro clases de tributos a saber: Impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

#### **3.4.2.1 Impuesto**

El impuesto es jurídicamente, como todos los tributos, una institución de Derecho Público, por lo que es una obligación unilateral impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.

Ya que es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes. Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección (El Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ello requiere gastos, y por consiguiente ingresos, otorga la potestad de recabar coercitivamente cuotas de los obligados, y a veces sin proporcionarles servicios concretos divisibles a cambio como retribución.

Teniendo en cuenta lo anteriormente relacionado se sintetiza la definición de la siguiente manera: “Son impuestos, las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por El Estado en virtud del poder de imperio, a

quienes se hayan en las situaciones consideradas por la ley como los hechos imponibles”.

#### **3.4.2.1.1 Clasificación de los Impuestos**

Tradicionalmente los impuestos se dividen en: Directos e indirectos, por lo que hace radicar la clasificación en el sistema de determinación y cobro adoptado por la legislación de cada país.

Impuesto directo: Es considerado directo el impuesto que afecta cosas o actos permanentes y que se hace efectivo mediante nóminas o padrones.

Los impuestos directos se dividen a su vez, en personales (subjetivos) y reales (objetivo) según tenga en cuenta la persona del contribuyente o la riqueza en si misma, sin atender a las circunstancias personales. Un ejemplo de los impuestos personales se encuentra en la imposición progresiva sobre la renta global que tienen en cuenta situaciones como las cargas familiares, el origen de renta, etc. Así, de los impuestos reales están: los impuestos a los consumos o el impuesto único sobre inmuebles.

Impuesto indirecto: Es considerado indirecto al impuesto que se vincula con actos accidentales, pero prescindiendo de su carencia de valor científico en un hecho tan mudable como lo es la organización administrativa.

La importancia de los impuestos indirectos en los países de rentas bajas se debe en gran medida a aspectos de administración y cumplimientos tributarios. Por ejemplo el impuesto sobre la renta, es mucho más difícil de

administrar debido a que el impuesto no puede ser recaudado a través de controles físicos, la única excepción, es la renta sujeta a impuesto mediante retención, pero aun en este caso las autoridades tienen que supervisar a los agentes de retención para garantizar la transferencia al gobierno de los impuestos retenidos.

#### **3.4.2.1.2 Características esenciales de los impuestos**

- Es una obligación de dar dinero o cosa (prestación).
- Es emanada del poder de imperio estatal, lo que supone su obligatoriedad y la compulsión para hacerse efectivo su cumplimiento.
- Es establecida por la ley.
- Es aplicable a personas individuales y colectivas.
- Que sean sujetos al hecho generador.

#### **3.4.2.2 Tasa**

Es el tributo que probablemente mayor discrepancia ha causado y el que más dificultades presenta para su caracterización.

Ello se debe en parte a que, quienes la han tratado, han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos pero que con el pasar del tiempo se ha logrado que, además se obtenga la caracterización correcta de la tasa y determinar en donde tiene trascendencia, en virtud del tan necesario perfeccionamiento en la construcción jurídica de la tributación.

De modo que en la legislación guatemalteca Tasa se define como un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado, divisible e inherente, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

#### **3.4.2.2.1 Características esenciales de la tasa**

Surgen por consiguiente ciertas características esenciales como lo son:

El carácter tributario de la tasa, lo que significa, según la caracterización general una prestación que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio.

Es necesario que únicamente pueda ser creada por la ley.

3 La noción de tasa conceptúa que su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago.

El producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo. El servicio de las tasa tiene que ser divisibles, es decir, que con esta clase de recaudación se cumplan con varios cometidos para el bienestar de los contribuyentes.

#### **3.4.2.2.2 Tasa municipal**

Para la mayoría de autores, tasa es aquella relación de intercambio, en virtud de la cual se pagaría una suma de dinero contra la prestación de un determinado servicio público. También puede definirse como aquel pago de un servicio público por el usuario.

El Código Municipal por su parte, establece que todos aquellos recursos provenientes de las tasas se destinaran, a cubrir los gastos de administración, operación, mantenimiento y aquel pago de la deuda adquirida por la Municipalidad para la ejecución o reinversión de ese u otros servicios públicos municipales.

#### **3.4.2.3 Diferencia de las tasas con impuestos**

Teniendo en cuenta correctamente lo que es tasa se plantean una serie de diferencia con los impuestos, pero no existe una diferencia sustancial entre el impuesto y la tasa ya que son afines jurídicamente. Pero para autores como Capitant, *la tasa representa un concepto opuesto al de impuesto; ya que constituye un procedimiento de repartición de las cargas publicas sobre la base del servicio prestado al beneficiario de ese servicio.*

Es por esto que el criterio de diferenciación radica en la naturaleza de la relación entre el llamado fisco y el usuario del servicio o la persona a quien le interesa la actividad y en ese sentido debe analizarse si hay de por medio una relación contractual (pago fundado en la voluntad de las partes) o una relación legal (pago por mandato de ley; independientemente de la voluntad individual). Si la relación por consiguiente es contractual habrá ingreso de derecho privado (Impuesto) y si es legal será tasa.

#### **3.4.2.4 Contribuciones especiales**

Por su expresión jurídica particular se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasas. Esta categoría comprende gravámenes de diversa naturaleza definiéndose como los tributos obligatorios debidos, en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o especiales actividades del Estado.

#### **3.4.2.4.1 Característica esencial de las contribuciones especiales**

Según lo establecido anteriormente las contribuciones especiales adquieren mayor amplitud limitándose a la llamada contribución de mejoras que según el Código Municipal es el pago de un tributo por una obra determinada para el beneficio del municipio por considerar que gravámenes generales incluidos en esta categoría constituyen verdaderos impuestos, incorporando también las prestaciones debidas por la posesión de objetos o el ejercicio de las actividades que exigen una erogación o mayores gastos estatales.

Es por ello que el concepto de contribución especial incluye la contribución de mejoras por validación inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación (caminos, puentes, túneles) y algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse Parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica, etc.

Si bien la contribución especial es un tributo y como tal es coercitivo, presenta relevancia la aquiescencia de la comunidad lograda por la vinculación de dichos gravámenes con actividades estatales de beneficio general.

#### **3.4.2.4.2 Diferencia de las contribuciones especiales con los impuestos y las tasas**

La diferencia de contribución especial con respecto a otros tributos es indiscutible, distinguiéndose del impuesto porque mientras en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficios, en el impuesto la relación no correlativa a actividad estatal alguna, es decir el impuesto es de carácter general, para beneficio de todo el país, mientras

que la contribución especial, es para un lugar determinado. Con la tasa, tiene en común que ambos tributos requieren determinada actividad estatal, aunque en la tasa sólo se exige un servicio individualizado en el contribuyente ese beneficio, es esencial en la contribución especial.

### **3.4.3 Los tributos en la actualidad guatemalteca**

Los tributos son parte fundamental de los recursos públicos del Estado, el tributo representa una auténtica institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una gran cantidad de relaciones jurídicas, derechos del Estado, obligaciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y el Estado, que en base a la potestad otorgada le da el hacer efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones. El objeto del tributo es una prestación en dinero, a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago. En algunos países existen normas con carácter excepcional en donde se encuentra reconocida la prestación en especie, en Guatemala no es así.

La obligación tributaria nace de la Ley, de modo que es un principio de rango constitucional reconocido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

La legislación tributaria guatemalteca dentro de los principios que la inspiran contempla el principio de reserva de ley por la importancia de los tributos, y garantiza así la obligatoriedad y exigibilidad del mismo por medio únicamente de la norma, este principio se encuentra contemplado en los Artículos 171 inciso C y 239 Constitución Política de la República de Guatemala.

Asimismo el Artículo 4º del mismo cuerpo legal se refiere al principio de igualdad, que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

### **3.5 El Derecho Tributario y su interpretación legal en Guatemala**

Por otro lado la parte tributaria es más específica en relación a la forma de interpretación pues el Código Tributario trae consigo la forma como se debe realizar la interpretación, de esta manera, este cuerpo legal en su Artículo 4, establece: *La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme los principios establecidos en la Constitución Política de la Republica de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en las normas de la Ley del Organismo Judicial.*

El método de interpretación literal o exegético en materia tributaria se puede dividir en dos corrientes:

- a) Indubio contra Fiscum, y b) Indubio pro Fiscum

#### **Indubio contra Fiscum**

Esta teoría sostiene que toda ley financiera debe interpretarse en contra del Estado, se fundan en un pasaje de Modestino, contenido en el Digesto Romano.

#### **Indubio pro Fiscum**

La presente teoría indica que la función es limitarse a aplicar un crédito a favor del fisco, puesto que son leyes originarias de los representantes del pueblo o sea el Congreso de la República.

En ese sentido los métodos de interpretación han ido avanzando desde la época romana a la fecha, y es así como existen otras formas de interpretación como la que a continuación se define.

#### **a) Interpretación económica**

Esta forma de interpretación es la más moderna. Se funda en la capacidad de pago del contribuyente, habiéndose estudiado una serie de fenómenos de carácter económico financiero.

En Guatemala la interpretación de una norma será de acuerdo a las posiciones que se tomen en un momento determinado, así al momento de ser interpretadas las leyes tributarias, los contribuyentes interpretan la ley en provecho propio o sea contra *fiscum*, pues con ello se defienden de alguna forma, de las posibles arbitrariedades de la administración tributaria, y por supuesto se cae en exceso pues por hacer una interpretación extensiva, los sujetos pasivos de la relación tributaria pueden considerar en algún momento la forma de no cumplir su obligación como contribuyente.

Por otra parte La Superintendencia de Administración Tributaria en Guatemala, o en otros países Hacienda Pública, y en especial sus personeros interpretan las leyes tributarias a favor del fisco con el afán de mejorar el procedimiento recaudador del país, sin embargo nace el problema de que esta misma interpretación pro *fiscum* especialmente por personas que no conocen de los métodos de interpretación jurídica mucho menos de interpretación jurídica tributaria incurren en excesos al momento de hacer efectiva su opinión cuando el caso lo requiere.

En la actualidad se considera que todas las interpretaciones desembocan en la interpretación de normas ordinarias y por lo tanto no debe dársele ningún tratamiento especial a la normativa tributaria, porque cabe señalar que esta corriente es la que más aceptación tiene hoy en día.

Al respecto nos ilustra el tratadista uruguayo Ramón Valdez Costa quien cita al Maestro Alfredo Augusto Becker indicando: *“En la actualidad, para tranquilidad de todos se ha llegado a la conclusión tan verdadera como simple, que las leyes tributarias son reglas jurídicas con estructura lógica, de actuación dinámica, idénticas a las demás reglas jurídicas y que por lo tanto, se interpretan como cualquier otra ley, admiten todos los métodos de interpretación jurídica y no existe ningún principio peculiar de interpretación de estas leyes tributarias.”*

### **3.6 Principios teóricos de los impuestos**

#### **3.6.1 Principio de Igualdad tributaria**

Este primer principio se refiere a que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sustento del gobierno, lo más aproximadamente posible, en proporción con su capacidad; esto es, en proporción con la renta que ellos gozan bajo la protección del Estado.

Dicho principio reúne en sí, las reglas que ahora se denominan de la igualdad y proporcionalidad. La primera parte de la enunciación del principio equivale al que, en el curso de la evolución posterior del pensamiento financiero se conocerá como principio de la capacidad contributiva.

En la segunda parte, agrega que el impuesto debe proporcionarse de acuerdo a la renta que el contribuyente obtenga.

### **3.6.2 Principio de certeza**

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado. El tiempo, la manera y la cantidad de pago, deben ser claros y simples para el contribuyente y cualquier otra persona. A este segundo principio corresponde, en la realidad de los Estados constitucionales, el principio de la legalidad ya sea del impuesto de la exclusión de la discrecionalidad de la administración recaudadora.

### **3.6.3 Principio de equidad**

Todo impuesto debe ser estructurado de manera tal, que los pagos que realizan los contribuyentes sean en una cantidad justa, que no afecte los bolsillos de los contribuyentes, ni tampoco afecte el ingreso efectivo para el Estado.

## **3.7 Los recursos públicos**

Recursos públicos son los ingresos obtenidos en la tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica.

La definición de recurso público ha sufrido una profunda transformación, tal como sucedió con el gasto público y la ciencia financiera en general. Ello se debe a que la definición sobre las funciones estatales se ha ido ampliando y hoy se admite que el Estado debe intervenir en la economía nacional, tratando de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico.

Cabe señalar una aclaración terminológica con relación a recurso e ingreso. Suele diferenciarse la palabra "recurso", que sería toda suma si fuera salario, de la palabra "ingreso", que se refiere específicamente a aquellas sumas que efectivamente entran en la tesorería del Estado. Si bien esta distinción es adecuada, no siempre lo hacen los autores, y en general ambos términos se utilizan indistintamente y con sentido equivalente.

### **3.7.1 Clasificación de los recursos**

Sin desconocer la utilidad de una clasificación jurídica para la exacta concepción de los distintos ingresos y, en consecuencia, de los regímenes aplicables en cuanto a su creación, administración y destino, se debe hacer referencia a la vieja y tradicional clasificación de recursos originarios y derivados.

- Recursos originarios: Se llama recursos originarios a los que las entidades públicas obtienen de fuentes propias de riqueza, ya sea que posean un patrimonio fructífero, o que ejerzan una industria o un comercio.
- Recursos derivados: Son aquellos que las entidades públicas se procuran, mediante contribuciones provenientes de las economías de los individuos pertenecientes a la comunidad.

También es necesario efectuar una distinción entre ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios.

- Los ingresos ordinarios son los que se forman regular y continuamente para ser destinados a cubrir el presupuesto financiero normal; por eso están generalmente frente a los gastos ordinarios.

- Los ingresos extraordinarios tienen, en cambio, carácter esporádico, siendo provocados por excepcionales necesidades; por eso están, por lo general, frente a los gastos extraordinarios.

Esta clasificación que tiene en cuenta la normalidad o excepcionalidad del ingreso, responde a la análoga clasificación que se hace de los gastos y merece los mismos reparos: Recursos que antes eran calificados como extraordinarios o excepcionales han llegado a ser ordinarios en las finanzas modernas, de manera que la diferencia carece de significación.

### **3.7.2 Clasificación doctrinaria de los recursos**

Cabe destacar, que importantes especialistas en la hacienda pública se limitan a efectuar el estudio particularizado de los diferentes recursos sin mayores pretensiones clasificatorias.

Algunos autores como Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera Flores, han optado por este último criterio debido a múltiples circunstancias entre ellas, que se trata de la distribución de los recursos públicos, como los siguientes:

#### **3.7.2.1 Recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio**

Comprende esta categoría, los ingresos que el Estado obtiene tanto de los bienes de dominio público como de los bienes de dominio privado.

Bienes de dominio público.- El Estado posee bienes que son "sociales" antes que "estatales", por cuanto que están

destinados al disfrute de toda la comunidad, y son utilizables por sus componentes sin discriminación.

Estos bienes surgen por causas naturales (por ejemplo ríos, arroyos, lagos, costas y playas de mares, mar territorial, etc.) o artificiales (por ejemplo calles, puertos, carreteras, puentes, canales de riego, plazas, parques, museos, bibliotecas, jardines botánicos y zoológicos, etc.). En atención a su destino, los bienes mencionados no pueden ser objeto de apropiación privada, ya sea por enajenación a los particulares o porque éstos los adquieran por el transcurso del tiempo (son inalienables e imprescriptibles).

Bienes de dominio privado.- El Estado posee, además, otros bienes que pueden satisfacer necesidades individuales o colectivas, pero que no se destinan al uso de todos los habitantes sino al de determinadas personas vinculadas a ellos por su adquisición, ubicación, administración, concesión y otra contratación. Se trata de bienes, que son generalmente enajenables y prescriptibles.

En cuanto se refiera específicamente a los ingresos obtenibles de estos bienes, puede distinguirse la propiedad inmobiliaria y la propiedad mobiliaria.

### **3.7.2.2 Recursos de las empresas estatales**

Las empresas estatales son unidades económicas de producción pertenecientes al Estado, que a veces forman parte de la administración general con cierta independencia funcional, descentralizadas con independencia funcional total, y otras con control estatal. Estas unidades

económicas producen bienes o servicios con destino al mercado interno o externo.

Se han esgrimido argumentos en contra de ellas. Así, se dice que las empresas estatales tienen poca eficiencia técnica y económica, que están propensas a la burocracia, que crean déficit que posteriormente caen en el presupuesto nacional y en definitiva son cargas para todos los contribuyentes.

Otros argumentos a favor de la empresa estatal, indican las empresas públicas son necesarias en sectores estratégicos, por ejemplo la energía eléctrica, la minería, la banca o la siderúrgica, que no pueden estar en manos privadas.

Así también que el fin de estas empresas no es el de obtener beneficios, sino prestar servicios que los particulares no están en condiciones de ofrecer. Dentro de las empresas públicas puede distinguirse a las siguientes:

- Empresas que tienen a su cargo servicios públicos.- Desde el punto de vista del ingreso, el aporte que pueden brindar al erario las empresas prestatarias de servicios públicos es negativo. La característica de estos servicios es que pese a ser necesarias para el funcionamiento y desarrollo de la economía, el rendimiento para las empresas encargadas de explotarlos no es retributivo.

El beneficio se expresa, entonces, no teniendo en cuenta las ganancias y pérdidas de las empresas, sino el aumento de la productividad de todo el sistema económico. Aquí se hace referencia

a que estas empresas no generan para el Estado ni ingresos ni pérdidas pero ayudan al desarrollo del país mediante servicios como la energía eléctrica por ejemplo que mueve todas las actividades dentro del Estado.

Los defectos de estas empresas públicas no son tanto derivados de la propiedad estatal, sino de la calidad de la dirección, es decir el Estado debe confiar estas empresas a entidades que sepan dirigir su organización.

- Empresas nacionales, industriales y comerciales. En el ejercicio de estas actividades el Estado casi nunca logra ingresos, y por el contrario suelen ser motivo de importantes pérdidas que se traducen en déficit presupuestarios, por ejemplo el Estado puede organizar empresas que se dediquen a vender fertilizantes, pero sin percibir ingresos en el renglón tributario porque el mismo Estado para ayudar a los agricultores exonera las cargas tributarias.

Existen especiales circunstancias que podrían justificar la nacionalización de ciertas actividades económicas. Entre ellas se citan las siguientes:

La existencia de un monopolio que actúe contra el interés general practicando una política económica contraria a los intereses nacionales;

El criterio de racionalización específica, que puede ser de tres clases:

- a. Nuevas combinaciones incompatibles con la lógica de la rentabilidad capitalista;
- b. Coordinaciones en el seno de una industria cuya efectivización disminuiría eventualmente el rendimiento;
- c. Coordinación de sectores enteros, lo que excede la posibilidad privada (por ejemplo, coordinación entre electricidad y minería o entre ferrocarriles y transportes por carreteras);

El criterio de la industria clave o del sector dominante, entendiéndose por una industria, un sector o un conjunto de medios de producción cuya situación en cierta economía nacional influya en forma determinante sobre el conjunto de la actividad económica (por ejemplo, se consideran sectores básicos la energía, la banca, el cemento, la siderurgia, y las grandes industrias químicas).

Recursos por privatización de empresas estatales. En este sentido no se contradice la nacionalización en virtud de que mediante la privatización se generan ingresos para el Estado, es decir se nacionalizan esos ingresos. Aparte de proporcionar ingresos mediante el pago que realizan los adquirentes. Se menciona entre otras ventajas de las privatizaciones, las siguientes:

- Eliminación del gasto público.

- Nuevas inversiones.
- Aumento de eficiencia.
- Reducción de la deuda externa.

### **3.7.2.3 Recursos gratuitos**

Puede también el Estado obtener ingresos en virtud de la entrega no onerosa de bienes por parte de terceros. Se facilitan en forma voluntaria y sin que el Estado utilice su poder de imperio, esto se explica mediante los ingresos que pueden provenir de particulares (por ejemplo, donaciones, legados, etc.), de entes internacionales o de Estados extranjeros (por ejemplo, ayudas internacionales para reconstrucción). No se incluye, en cambio, la asistencia que los entes públicos de un Estado se prestan entre sí (por ejemplo, subvenciones del Estado a municipios), por cuanto se concibe, desde el punto de vista general de los ingresos, al Estado.

### **3.7.2.4 Recursos tributarios**

La mayor parte de los ingresos con los cuales los países no colectivistas cubren sus erogaciones, proviene de los ingresos mediante los tributos que el Estado aplica. De la aplicación de los tributos, interesa el principio de la carga impositiva y el de la capacidad de pago; entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

### **3.7.2.5 Recursos por sanciones patrimoniales**

Una de las misiones del Estado consiste en asegurar el orden jurídico normativo castigando mediante sanciones o penalidades a quienes infringen dicha normatividad. Entre esas sanciones están las de tipo patrimonial (por ejemplo, multas), que son prestaciones pecuniarias, exigidas a los particulares para reprimir dichas infracciones, para resarcir el daño a la colectividad que significa el impedimento o la perturbación en la acción estatal destinada a satisfacer las necesidades públicas y para intimidar a los trasgresores, con el fin de que no cometan nuevas infracciones.

No obstante que estas penalidades proporcionan algún ingreso al Estado, carecen de tal finalidad, y allí su gran diferencia con el tributo. El objetivo esencial del tributo es obtener rentas para el ente público, mientras que las penalidades patrimoniales procuran disuadir la comisión de tales infracciones. Por ello mientras que los ingresos tributarios son entradas dinerarias normales que el Estado obtiene en la medida de sus objetivos y necesidades, los ingresos por sanciones patrimoniales son anormales, que aún beneficiando pecuniariamente al Estado, no están destinados para ese fin.

### **3.7.2.6 Recursos monetarios**

La emisión monetaria puede ser considerada, como procedimiento estatal de regulación económica o como medio de emisión para obtener ingresos.

La emisión como regulador económico: desde este aspecto, el papel de la emisión de la moneda es fundamental, por cuanto

que la existencia de medios de pago debe estar en correcta proporción al volumen de los bienes y servicios disponibles en la economía nacional. Es decir, los medios de pago deben aumentar al mismo ritmo que se incrementa el volumen producido de bienes y servicios a pagar.

La emisión como medio de obtener ingresos: ello ocurre cuando el Estado cubre sus déficit presupuestarios con la emisión de papel moneda.

Pero, utilizar la emisión con tal finalidad constituye un elemento de presión inflacionaria (sin que ello signifique identificar emisión con inflación).

Este tipo de emisión debe ser de carácter provisional y debe ser seguido por medidas de "saneamiento" que tengan por objeto retirar de la circulación "la masa monetaria exuberante", o sea, aquella que está excedida en relación a la producción u oferta de bienes y servicios.

### **3.7.3 Recursos de crédito público**

Los recursos emanados del crédito público tienen sus limitaciones como cualquier otro recurso, pero estos límites no dependen de que los gastos a financiar sean ordinarios o extraordinarios, sino de razones de política financiera.

Al respecto, se tendrá en cuenta la especial situación del país en el momento en que decide emitirse el préstamo, por cuanto es necesario que exista un ahorro nacional suficiente y correspondiente

factibilidad para prestarlo. Por otra parte, deberán tenerse en cuenta los especiales efectos económicos a que puede dar lugar dicha operación en cuanto a la situación económica general. El recurso emanado del crédito público puede ser considerado un ingreso estatal y por tanto estudiado junto con los demás recursos del Estado.

### **3. 8 De la doble tributación**

La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas. Un ejemplo en nuestro país es el caso del impuesto sobre la renta que grava a las sociedades y a los propios socios de las mismas.

El problema de la doble imposición se presenta bajo los siguientes aspectos:

- ✓ Cuando una misma entidad impositiva establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuesto, por ejemplo la ley del impuesto sobre la renta que grava a empresas pesqueras y a los socios en lo particular que de acuerdo a sus ingresos deben cumplir con dicho impuesto.
- ✓ Cuando en los Estados federados gravan la misma fuente, la federación y los Estados que la integran, es decir que el conglomerado de Estados federados grava una misma fuente que el propio estado donde reside una persona ha gravado también.
- ✓ Cuando concurren en el gravamen los Estados miembros de la federación y los municipios que los integran, por ejemplo cuando un

Estado impone una carga tributaria y el municipio del cual es habitante un sujeto establece también un impuesto.

### **3.8.1 Múltiple tributación por una entidad**

Una entidad establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente.

La cuestión de gravar con impuestos diferentes a las sociedades y a sus miembros, si bien es un problema nuevo en México, no lo es en la legislación fiscal de los países europeos y en la de los Estados Unidos de América.

Ha sido materia de grandes discusiones determinar si se debe establecer un gravamen que afecte a la sociedad en general y otro que afecte a los accionistas en particular. En algunos países, como en Francia y en México, se grava a la vez a la sociedad y a los accionistas; en otros se grava a la sociedad y los dividendos de los accionistas solo son sometidos al impuesto progresivo sobre la renta global como en Inglaterra y los Estados Unidos de Norte América.

En Guatemala como se ha indicado, puede darse el hecho de que se grave tanto a una sociedad sobre sus ingresos, con los cuales paga a sus empleados y estos a su vez con los ingresos que perciben en esa empresa son sujetos de gravamen en virtud del impuesto sobre la renta.

### **3.9 De la evasión tributaria y sus causas principales**

Se llama evasión fiscal al no cumplimiento de la obligación tributaria. La evasión es una acción consciente de parte del contribuyente para evitar el pago del impuesto. Con estos fines hace uso de medios ilícitos.

De conformidad con la publicación de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, a través de su departamento de artes gráficas y reproducción, se dan dos formas: Una legal y otra ilegal.

Por evasión lícita se considera aquella que se basa en procedimientos, imperfecciones o vacíos legales para evitar o reducir al mínimo el pago de la obligación tributaria. Este tipo de evasión se conoce también con el nombre de elusión tributaria. En esta evasión se paga requiriendo rebajar de multas presentando excusas, etc.

Por evasión ilícita, se entiende que es aquella que se produce cuando se deja de pagar la obligación fiscal sin utilizar los procedimientos que la ley autoriza, es simplemente hacer omisión al pago.

### **3.9.1 Principales causas de evasión en los países en vías de desarrollo**

En los países de economía atrasada las principales causas de la evasión son:

a) Deficiencias del sistema tributario, tanto en la administración como en la formulación de los impuestos. (Fiscalización inadecuada, baja o falta de equidad, formulación de leyes tributarias obsoletas o Inadecuadas, Atomización de impuestos).

b) Falta de educación tributaria e información adecuadas a los contribuyentes y a la población en general. Falta de correspondencia entre la asignación de los recursos públicos y las urgencias o requerimientos básicos de la población.

Los contribuyentes responsables no identifican a los evasores como aprovechadores de las deficiencias del sistema fiscal y la sociedad tampoco considera a los incumplidores como agresores de sus intereses, razón por la cual no los sanciona, en virtud de que esa sanción debe provenir de la Superintendencia de Administración Tributaria.

## CAPÍTULO IV

### 4. Principios y garantías que protegen los tributos

#### 4.1 Principio de legalidad

Se hace referencia a lo que en sentido lato indica Manuel Ossorio respecto de la legalidad: *Nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*: Aforismo latino. Ningún crimen, ninguna pena sin ley previa. Constituye una garantía individual, en cuya virtud no se puede interpretar que un acto cualquiera es delictivo, si no ha sido considerado expresamente como tal en una norma anterior.

En otros términos, que la configuración del delito tiene que preceder al hecho delictivo. Y esto hasta el punto de que la fijación de un delito no es aplicable a los hechos que se realizan por virtud de él pero producidos con anterioridad. Representa un concepto del Derecho Penal liberal.

Esto ha sido desconocido o considerado en los regímenes penalísticos de tipo totalitario. Por ejemplo en Rusia, en Italia, en Alemania y España, ha sido frecuente la imposición de penas por los hechos no configurados, previamente como delitos.

Es decir, aquellos en que se configura el delito *ex post facto*. Al hacer referencia a la España de la época del falangismo, que es un movimiento político y social fundado por José Antonio Primo de Rivera en 1933, y cuyas líneas ideológicas fundamentales son: Concepto de España como unidad de destino; desaparición de los partidos políticos y protección oficial de la tradición religiosa española.

A criterio de Guillermo Cabanellas: *“En derecho procesal, el principio de legalidad representa la observancia de las leyes de procedimiento, en cuanto a su forma, por la impugnación posible en otro caso para anular lo actuado y reiterar adecuadamente lo desconocido u omitido y en cuanto al fondo, la resolución conforme a las normas legales en cada caso pertinente, con la posibilidad también por quien se crea agraviado, de apelar o recurrir en la forma autorizada por las normas de enjuiciamiento.”*<sup>18</sup>

Este principio lo recoge la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 239 y señala: *Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación especialmente las siguientes:*

*El hecho generador de la relación tributaria.*

*Las exenciones.*

*El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.*

*La base imponible y el tipo impositivo.*

*5 Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y*

*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*

---

<sup>18</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** Pág. 825

*bases de la 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 hagan más práctica su recaudación.*

De lo anteriormente expuesto se puede inferir que el principio de legalidad establece que las normas son consideradas coercitivas, sólo si han sido emitidas por un ordenamiento jurídico actual, es decir vigente y sólo mediante el organismo al que el Estado ha encomendado la potestad legislativa, que para el presente caso es el Congreso de la República de Guatemala, ya que toda ley que no sea emitida en esas circunstancias, se entiende que no tendrá ninguna validez para obligar a su observancia.

#### **4.2 Derecho de defensa**

El derecho de defensa es tan necesario en las sociedades jurídicamente civilizadas, para la garantía de los derechos individuales, está regulado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y este principio se enuncia así: *La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.*

El derecho de defensa constituye un acto con características esenciales para el proceso penal. Consiste en la potestad otorgada a cuantos, por cualquier concepto, intervienen en las actuaciones judiciales para ejercitar dentro de las mismas, las acciones y excepciones que respectivamente puedan corresponderles como actores o demandados ya sea en el orden de lo civil, penal, laboral o administrativo.

Para que este derecho pueda existir en toda su amplitud, es preciso que las legislaciones reconozcan a los demandados como parte del procedimiento y no simples sujetos del mismo, con pleno respeto a su dignidad de persona humana.

Y aunque el tema no es esencialmente de materia penal sino tributaria, es conveniente establecer que los infractores en materia tributaria tienen derecho a requerir su defensa para que no se les sancione sin haberse observado este principio.

El infractor en este proceso, debe tener conocimiento exacto de las actuaciones, además de la oportunidad de participar activamente en el procedimiento y obtener decisión fundada. La garantía de la defensa en juicio, es aplicable al procedimiento administrativo, dada la naturaleza fundamental de este principio constitucional cuya plena vigencia constituye la base esencial del goce pleno de los demás derechos de carácter individual que asisten a todos los habitantes de Guatemala.

#### **4.3 Principio de capacidad de pago**

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, señala: *Principio de Capacidad de Pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.*

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

Íntimamente vinculado con el principio de igualdad va el principio de capacidad de pago, de acuerdo con este principio se debe tratar en igual forma a todos; por lo tanto, las personas deben contribuir de conformidad con su situación económica, es decir en base a los ingresos que obtengan.

No se puede pretender que los tributos sean los mismos para personas cuyas rentas son distintas tomando en cuenta el volumen de las mismas. Una tributación alejada de la realidad económica de una persona individual o jurídica redundaría en graves perjuicios para el presupuesto de las mismas.

#### **4.4 Principio de igualdad**

El Artículo 4º de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: *En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.*

#### **4.5 Principio de generalidad**

El Autor Manuel Ossorio presenta algunas ideas que se consideran oportuno apuntar.

La primera de ellas tiene su origen en la determinación de si, la idea de igualdad representa una realidad o una mera teoría, no puede llegarse a una conclusión sin distinguirse entre el hombre considerado en sus condiciones naturales, como criatura humana y el hombre con relación a sus características, como integrante de una sociedad organizada.

En ese sentido no puede decirse que existe igualdad aun cuando se de semejanza porque no todas las personas tienen el mismo grado de inteligencia, de fortaleza, de iniciativa y de valor.

De esas diferencias se deriva una consideración distinta de los hombres frente a la ley, afirmación que debe tomarse en el sentido de que, mientras unos tienen plena capacidad para gobernar sus actos por sí mismos, otros en razón de la edad, de la deficiencia mental o de la enfermedad y hasta, en ocasiones del género, no tienen capacidad para actuar jurídicamente o la tienen disminuida.

Si bien las ideas de este autor hasta ahora son un preámbulo para llegar a la definición que realmente interesa, son válidas para entender en su justo sentido, lo que debe ser igualdad, indicando que : “ *es un principio fundamental en la tramitación de los juicios, cualquiera que sea su índole, según el cual las partes que intervienen en el proceso, ya sea como demandante o como demandado, ya sea como acusada o acusadora, tienen idéntica posición y las mismas facultades para ejercer sus respectivos derechos. Un trato desigual impediría una justa solución y llevaría a la nulidad de las actuaciones.*”<sup>19</sup>

Este principio, tal como lo señala en su libro, el profesor Héctor Villegas, “*Alude al carácter extensivo de la tributación y significa que una persona física o ideal se halla en condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe de ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.*”<sup>20</sup>

Entonces, se puede concluir que este principio ordena que todos los contribuyentes que de conformidad con la ley están obligados a pagar impuestos lo deben efectuar, evitando con ello que sectores privilegiados no tributen.

---

<sup>19</sup> Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Págs. 490 y 491

<sup>20</sup> Villegas. Rene Arturo. **Curso de financiero y tributario.** Pág. 17

#### **4.6 Principio de proporcionalidad**

Este principio según el Autor mencionado: *“Exige que la fijación de contribuciones concretas a los habitantes de la nación, sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado con relación a ella.”*<sup>21</sup>

Por ello este principio plantea que el órgano encargado de crear impuestos debe hacer un estudio cuidadoso de los impuestos que van a crear, con el objeto de que no sean tan altos que puedan llevar a la ruina al contribuyente.

#### **4.7 Principio de justicia y equidad**

Justicia: Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde.  
Equidad: Justicia distributiva; es decir, la basada en la igualdad o proporcionalidad, o sea la moderación en la aplicación de la ley, aminorando según el criterio de justicia.

En ese sentido, este principio hace referencia a la distribución justa de la carga tributaria en virtud de la obligación que tienen todos los habitantes del Estado de contribuir con el mismo, a fin de que este realice los fines que justifican su existencia, principalmente el bien común.

A ese respecto, el inciso d) del Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que, son derechos y deberes de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley.

---

<sup>21</sup> Villegas, Rene Arturo. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 21

Los tributos deben ser establecidos de conformidad con una justa distribución de éstos, atendiendo a las posibilidades económicas de los sujetos pasivos de los mismos.

#### **4.8 Principio de la prohibición de la doble o múltiple tributación**

En el Artículo 243, segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe los tributos confiscatorios y la doble tributación o múltiple tributación interna, es decir, 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.

Estableciendo con ello la prohibición de la doble o múltiple tributación, la cual se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de la misma naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político que tenga el correspondiente poder de emitirlos.

Dentro de un Estado de Derecho, de conformidad con este principio, cada hecho generador sólo puede ser gravado una vez. Si un hecho generador ha sido gravado con un impuesto determinado, bajo ninguna circunstancia podrá gravarse nuevamente con ningún otro impuesto, y de ocurrir ello, sería nulo *ipso iure* el otro impuesto.

#### **4.9 Principio de no confiscación**

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que se prohíbe la confiscación de bienes y la

imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

Los ingresos de los contribuyentes no pueden ser gravados más que en su cantidad neta, es decir no es permitido que el Estado grave los gastos que el contribuyente haya realizado para la obtención de sus ingresos.

Los contribuyentes no pueden ser privados de sus bienes, para beneficiar al fisco, solo pueden ser objeto de gravamen las rentas que se hayan obtenido mediante los bienes que el contribuyente posee y no los bienes en si mismos.

#### **4.10 Principio de proporcionalidad de la pena**

Debido a su innegable vínculo con la rama penal, transcribo las ideas que exponen los juristas Héctor Aníbal De León Velasco y José Francisco De Matta Vela, en su libro Derecho Penal Guatemalteco, respecto de la proporcionalidad de la pena: *“Si la pena es la reprobación a una conducta antijurídica, ésta debe ser en proporción a la naturaleza y la gravedad del ilícito, atendiendo indiscutiblemente a los caracteres de la personalidad del infractor, valorados objetivamente y subjetivamente por el juzgador en el momento de dictar la sentencia.*

*No debe asignarse a infracciones del mismo nombre la misma clase de pena (cuantitativa y cualitativamente hablando), olvidándose o no investigando las particulares circunstancias en que uno y otro pudo haberse cometido, y las peculiaridades características del sujeto activo en cada caso.<sup>22</sup>”*

---

<sup>22</sup> De leon Velasco, Hector Anibal y De Matta Vela, Jose Francisco. **Derecho penal guatemalteco.** Pág. 268

En materia penal no existen dos casos exactamente iguales, por lo menos de acuerdo a lo que indican los citados autores.

Este principio ha tenido en las últimas décadas un importante auge y progresivamente se observa su consolidación en el campo del derecho penal y de los derechos fundamentales, con un gran vínculo con la idea general que se tiene de la justicia.

## CAPÍTULO V

### 5. La libertad de Industria, Comercio y Trabajo consagrada en la Constitución Política de la República de Guatemala y el cierre temporal de empresas

#### 5.1 Definiciones Preliminares

Industria: *“Conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales. Suma y conjunto de industrias de uno mismo o de varios géneros, de todo un país o de parte de él.”*<sup>23</sup>

El concepto se encuentra íntimamente vinculado con la economía, con el derecho comercial, en el sentido de que en algunas sociedades se admite la coexistencia de los socios capitalistas, que aportan el dinero necesario para el desenvolvimiento de la empresa, con los socios industriales, que concurren únicamente con su trabajo y su técnica, y con el derecho laboral, que algunos autores han llamado derecho industrial.

Comercio: *“Actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza”*<sup>24</sup>.

Trabajo: *“Acción y efecto de trabajar. Esfuerzo humano aplicado a la producción de riqueza, esta acepción se emplea en contraposición a capital. A su vez trabajar quiere decir, entre otras cosas, ocuparse en cualquier ejercicio, obra o ministerio. Jurídicamente, esta voz tiene importancia en cuanto se*

---

<sup>23</sup> Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 511

<sup>24</sup> **Ibid.** Pág. 193

*refiere a las diversas modalidades de realizar esa actividad.*<sup>25</sup> A ese enfoque laboral estricto o predominante cabe agregar otros significados de relieve: Toda obra, labor, tarea o faena de utilidad personal o social, dentro de lo lícito.

Por cierre temporal se puede entender la cesación provisional de las actividades industriales o mercantiles por decisión del ente facultado, que impide el acceso de su personal a locales, fábricas y talleres ante el incumplimiento de las disposiciones tributarias por parte del propietario que se constituye contribuyente del fisco.

## **5.2 Clasificación de los cierres temporales**

El cierre temporal puede clasificarse de conformidad con lo establecido en la legislación guatemalteca en dos fases a saber.

Fase Administrativa: Constituida por la acción que realiza la administración tributaria para determinar cualquiera de las infracciones ya mencionadas, y que comprende la iniciación del expediente administrativo, el que deberá contener entre otros, el nombramiento de los auditores tributarios, el acta suscrita por los mismos.

Fase judicial: Esta fase esta constituida por las diversas diligencias que se realizarán en la vía judicial, la que se inicia al momento en que se presenta la solicitud de aplicación de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios por el Mandatario Judicial o Representante Legal de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En cuanto a la forma utilizada por la Superintendencia de Administración Tributaria para la determinación de la infracción de cierre temporal, es importante indicar que desde la creación de dicho órgano, se han establecido políticas para

---

<sup>25</sup> Ossorio, Manuel. **Ob Cit.** Pág. 962

una mejor recaudación tributaria y los procedimientos institucionales que se han adoptado para la consecución de sus fines.

Para ilustrar la figura del cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios, se debe transcribir el contenido íntegro del Artículo 86 del Código Tributario del que desprende la sanción en referencia,

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

Las razones por las que se puede establecer el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios en el país, según el artículo 85 del Código Tributario, son:

1. Realización de actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyentes o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto.
2. No emitir o entregar factura, tiquetes, notas de debito, notas de crédito, recibos o documento equivalente, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecido en las mismas.
3. Emitir facturas, tiquetes, notas de debito, notas de crédito, recibos y otros documentos equivalente, exigidos por las leyes

tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.

4. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados en establecimientos distintos del registrado para su utilización.

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

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

### **5.3 Procedimiento judicial para un cierre temporal**

De conformidad con el Código Tributario, el método para la aplicación de esta sanción se hará acorde a lo establecido en dicha norma. Las etapas y variantes de este trámite, puede enunciarse de la manera siguiente:

Denuncia: Se origina cuando alguna persona hace del conocimiento de la autoridad competente que en determinado establecimiento comercial no se emiten facturas por las ventas que realizan, o que se utilizan facturas o máquinas regis-

tradoras que no están debidamente autorizadas por la administración tributaria.

Acerca de este particular, si la denuncia se hace ante la administración tributaria, ésta procede a analizar e investigar la actividad comercial que se realiza en el establecimiento denunciado, y para el efecto, programa y organiza la presencia fiscal respectiva.

Del resultado que se obtenga de la verificación documental efectuada por los auditores designados, dependerá si procede conforme lo establecido en los Artículos 297 y 298 del Código Procesal Penal, ya que la denuncia es un modo de iniciar un proceso penal y consiste en el acto procesal mediante el cual se pone en conocimiento del tribunal la comisión de un hecho que reviste las características de delito o falta; y en este caso de infracción a la Ley Tributaria.

Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el Artículo 85 de este Código, -es decir no haberse registrado como contribuyente, no emitir o no entregar facturas o emitir facturas no autorizadas etc.- la administración tributaria lo documentara mediante acta o por conducto de su Dirección de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el Juez de Paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez bajo pena de responsabilidad, fijara audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda.

En el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante el Juez Penal competente después de obtener opinión favorable de la misma.

En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía, Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieran requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable, y serán responsables por la omisión.

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el Juez que lo decretó con la intervención de un representante de la administración tributaria, quién impondrá sellos oficiales con la leyenda “CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCION TRIBUTARIA”, los cuales también deberán ser autorizados por el Juez con el sello del Tribunal y la indicación “POR ORDEN JUDICIAL”.

Si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del publico los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento se duplicara la sanción, sin perjuicio de que la administración tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan ante las autoridades competentes.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad profesión u oficio, del sancionado, por el tiempo que dure la sanción.

#### **5.4 La Reforma al Artículo 86 mediante Artículo 26 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República y la violación al Artículo 4to. Constitucional.**

Esta reforma, a mi criterio es violatoria al principio de Igualdad toda vez que el mismo establece que: “El juez reemplazará la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10 %) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último período mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción en los casos siguientes:

Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimiento o negocios, cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la Republica Guatemala como de utilidad pública o que desarrollen un servicio público.

Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo, o bien desarrollen su actividad en forma ambulante.

Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales.

Contra lo resuelto por el Juez competente, procederá el Recurso de Apelación. El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el Artículo 61 literal g) del Código de Trabajo. Decreto Número 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el Artículo 74 del Código Tributario.

## 5.5 El Decreto 20-86 del Congreso de la Republica de Guatemala acusa Inconstitucionalidad

Partiendo del principio inexcusable en los Estados de Derecho de la supremacía de la Constitución, se han de refutar como inconstitucionales todos los actos, leyes, decretos o resoluciones que se aparten de sus normas o las contradigan.

Para Guillermo Cabanellas, por su parte indica: *"La inconstitucionalidad radica en el quebrantamiento de la letra o del espíritu de la Constitución, por leyes del parlamento, por decretos leyes o actos del gobierno. De acuerdo con la organización judicial de cada país, la inconstitucionalidad puede declararse, en lo relativo a las normas legales, por un juez, como conflicto en definitiva de leyes o por un tribunal sui generis, el de mayor jerarquía y especial para estos casos, dada la índole peculiar de los conceptos constitucionales, tanto que es como ley de leyes".*<sup>26</sup>

De lo anterior, se puede inferir que es inconstitucional un acto, el contenido de una norma o una resolución, cuando contradicen o quebrantan la supremacía de la Constitución, o se apartan del espíritu de la misma. Lo cual refuerza esta opinión respecto de la inconstitucionalidad contenida en el Decreto 20-2006 del Congreso de la República en cuanto al cierre temporal de empresas y establecimientos comerciales, en virtud de que se violenta el principio constitucional de Igualdad, toda vez que si van a gozar de privilegios algunas de las entidades enunciadas en el Artículo 26 del Decreto 20 – 2006 del Congreso de la Republica de Guatemala, este debe aplicarse a la generalidad para la protección de la libertad de industria, comercio y trabajo, también regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala.

---

<sup>26</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Pág. 688

Por su parte los tribunales de justicia observarán el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley y tratado internacional, sin perjuicio de que en materia de derechos humanos prevalecen los tratados y convenciones internacionales aceptados y ratificados por Guatemala.

Específicamente en relación con las sanciones, el Código Tributario, establece que: El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimiento o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas, en el artículo 85 del Código Tributario.

El Estado debe velar porque los habitantes de la república gocen de protección para obtener los ingresos que les permitan un adecuado nivel de vida y cumplir con sus obligaciones.

Es innegable que la obtención de ingresos de los nacionales de un país, sólo se consigue mediante el desarrollo de la industria, el comercio y el trabajo, por lo cual es imprescindible que el Estado se limite únicamente en forma excepcional el pleno desarrollo de las actividades de las personas que contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos.

La sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios mercantiles lesiona ampliamente el derecho al trabajo de los guatemaltecos, puesto que al concretarse el cierre temporal, se prohíbe realizar a los contribuyentes sus actividades laborales, sin distinción de ninguna clase, lo cual va en detrimento de los principios y garantías constitucionales, pues debe considerarse la alternativa dada a las personas individuales o jurídicas mencionadas en el Artículo 26 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, a la generalidad de los sujetos pasivos, para

el ejercicio de sus actividades laborales cotidianas, porque el hecho de haber cometido una infracción tributaria que en ocasiones puede no ser tan grave, debido a que si se toma en cuenta, por ejemplo, un comerciante que haya dejado, por alguna razón de emitir facturas cuyo monto sea menor de trescientos quetzales, esta infracción, utilizando el sentido común, representa una defraudación al fisco por la cantidad de treinta y seis quetzales.

La sanción en referencia, es aplicada por el ente facultado por el Estado para imponerla, en muchas ocasiones, contra contribuyentes de pequeñas y medianas empresas quienes no cuentan con los recursos necesarios para defenderse legalmente.

## CONCLUSIONES

- 1.- Se comprobó que las leyes tributarias del país, adolecen de una técnica legislativa adecuada, en virtud de que contravienen fuentes y principios del Derecho Tributario.
- 2.- La aplicación de la severa disposición del Artículo 86 del Código Tributario, en cuanto al cierre temporal de empresas, coarta la libertad de trabajo de los contribuyentes.
- 3.- Existe violación al principio de igualdad consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios mercantiles debido a la aplicación del Artículo 86 del Código Tributario reformado por el Artículo 26 del Decreto 20-2006 del Congreso de la República.
- 4.- El hecho de no solicitar o no recibir una factura o un comprobante por la compra efectuada en un establecimiento, no es una infracción imputable al contribuyente, ya que es una obligación Tributaria exigir la misma, por parte del ciudadano.
- 5.- Para el inicio del cierre temporal de un establecimiento comercial, se le da valor probatorio únicamente al acta suscrita por el Auditor Fiscal designado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

## RECOMENDACIONES

1. Se debe abogar por una tributación idónea que persiga que los tributos se establezcan con respeto a los principios de legalidad, capacidad de pago, igualdad, defensa, equidad y proporcionalidad.
2. La reforma del Artículo 86 del Código Tributario necesita ser analizado por contener vicios de inconstitucionalidad, en virtud de que la sanción de cierre temporal de empresas, es una sanción para determinadas personas individuales y jurídicas que han dejado de cumplir con sus obligaciones ante el fisco y no para la generalidad.
3. Es necesario evaluar la libertad de prueba en un proceso de cierre temporal de empresas o establecimientos comerciales, debido a que no se debe ordenar éste únicamente con la declaración del Auditor Fiscal de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. Únicamente después de que el contribuyente deje de cumplir sus obligaciones tributarias y persistiera con el incumplimiento de las mismas, debe aplicarse el cierre temporal, el cual debería ser por un máximo de cinco días, con el objeto de no lesionar su derecho al trabajo y comercio.
5. El Estado debe exigir la adquisición de cajas registradoras para el mejor control tributario, toda vez que en ellas queda registrada la operación.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALVARADO POLANCO, Romeo. **Introducción al derecho I**. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. 7ma reimpresión; Guatemala, (s.e) 1995.
- ARMIJO SANCHO, Gilberth Antonio. **La Constitución Política y su Influencia en el Proceso Penal**. Costa Rica, Ed. Talleres Mundo Gráfico, S. A.; 1991.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho Administrativo**. 11<sup>a</sup>. ed.; Guatemala, Ed. Instituto Nacional de Administración Pública. 1999.
- DÍAZ DUBÓN, Carmen y NÁJERA FLORES, Lizett. **Derecho Financiero I**. Guatemala, Ed. Praxis División; 2003.
- DUVERGER, Maurice. **Instituciones Políticas**. México, Ed. Fondo de Cultura Económica. 1988.
- GARCÍA LAGUARDIA, Jorge Mario. **La Defensa de la Constitución**. 2<sup>a</sup>. ed.; Mexico, Ed. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 1983.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al Estudio del Derecho**. 2<sup>o</sup> edición. México, Editorial Porrúa, 1974.
- JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. (s.e.) Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999.
- LÓPEZ AGUILAR, Santiago. **Introducción al Derecho**. t.1. Guatemala, Ed. estudiantil Fénix, 4<sup>o</sup> reimpresión. 2000.
- MONTERROSO DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho Financiero**. Guatemala, Ed. Litográfica Print Color, S. A.; 2004.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Buenos Aires, Argentina, Ed. HELIESTA SRL;, 1980.

PRADO, Gerardo. **Derecho Constitucional Guatemalteco.** Guatemala, Ed. Praxis; 2001.

SIERRA GONZÁLEZ, José Arturo. **Derecho Constitucional Guatemalteco.** 3ª. ed.; Guatemala: Ed. Centro impresor piedra santa, 2000.

TORRES CABRERA, Misael. **La Necesidad de Reformar el artículo 160 del Código Tributario, por ser Inconstitucional.** Tesis de graduación, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; USAC.; Guatemala, Ed. (s.e) 2002.

VALDEZ COSTA, Ramón. **Instituciones de Derecho Tributario.** Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma; 1992.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** 3ª. ed.; Buenos Aires, Argentina. Ed. Depalma; 1984.

#### **Legislación:**

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

**Código Tributario.** Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad.** Decreto número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala 1986.

**Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.** Decreto No. 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala

**Ley del Organismo Judicial.** Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.