

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ABOGADO Y NOTARIO**

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA LEY ORGANICA DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU
VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER
TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL**

CECILIA ISABEL MAYORGA ORDOÑEZ

CHIQUMULA, GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2016

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ABOGADO Y NOTARIO

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA LEY ORGANICA DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU
VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER
TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL**

TESIS

Presentada al Honorable Consejo Directivo
del
Centro Universitario de Oriente
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CECILIA ISABEL MAYORGA ORDOÑEZ

Previo a conferírsele el grado académico de:

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Chiquimula, Guatemala, noviembre 2016

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ABOGADO Y NOTARIO**



**RECTOR
Dr. CARLOS GUILLERMO ALVARADO CEREZO**

CONSEJO DIRECTIVO

Presidente:	M.Sc. Nery Waldemar Galdámez Cabrera
Representante de Profesores:	M.Sc. José Leonidas Ortega Alvarado
Representante de Profesores:	Lic. Zoot. Mario Roberto Suchini Ramírez
Representante de Graduados:	Lic. Zoot. Oscar Augusto Guevara Paz
Representante de Estudiantes:	Br. Carla Marisol Peralta Lemus
Representante de Estudiantes:	PAE. Alberto José España Pinto
Secretaria:	Licda. Marjorie Azucena González Cardona

AUTORIDADES ACADÉMICAS

Coordinador Académico:	Ing. Agr. Edwin Filiberto Coy Cordon
Coordinador de Carrera:	Lic. Horacio Humberto Zuchini Morales

TRIBUNAL QUE PRÁCTICO EL ÉXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL

PRIMERA FASE:

Presidente:	Licda. María Roselia Lima Garza
Secretario:	Lic. Rosdbin Evelio Corado Linares
Vocal:	Lic. Jayme Giovani Rosa Erazo

SEGUNDA FASE:

Presidente:	Lic. Erick Estuardo Córdova Castillo
Secretario:	Licda. Lesly Eunice Moran Lara
Vocal:	Lic. Gilberto Abimael Vásquez Aguilar

NOTA: <<Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis>> (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración del Trabajo de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales)



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CARRERA DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES,
ABOGADO Y NOTARIO
UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS



APROBACIÓN DE ASESOR DE TESIS

Chiquimula, 31 de mayo de 2016.

Lic.

Adan Edilberto Franco Hernández

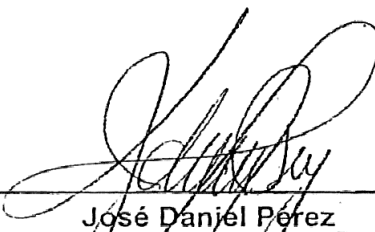
Presente.

Por medio del presente le informo que con fecha 30 de mayo de 2016, se recibió el oficio por medio del cual usted manifiesta que acepta colaborar con la estudiante: **Cecilia Isabel Mayorga Ordoñez** carné 200940726, elaborará su Tesis con el tema intitulado:

"LA LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TECNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL".

Por tanto,

RESUELVE: Aceptar el Lic. Adan Edilberto Franco Hernández, como ASESOR DE TESIS del trabajo de la estudiante arriba indicada, en virtud, de que llena los requisitos contemplado en el artículo 27 del Normativo de Tesis de Graduación de la carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales del Centro Universitario de Oriente.



José Daniel Pérez
Jefe de Unidad de Tesis
Ciencias Jurídicas y Sociales
CUNORI



Chiquimula, 12 de julio de 2016.

Lic. **José Daniel Pérez**

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales
Centro Universitario de Oriente CUNORI
Chiquimula.

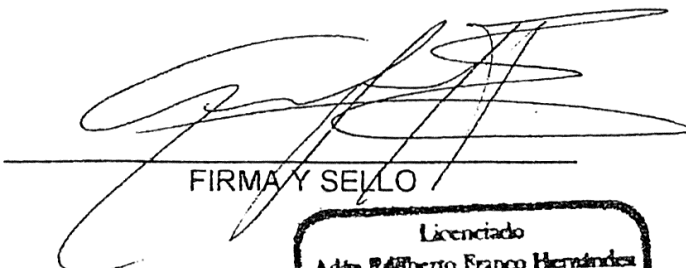
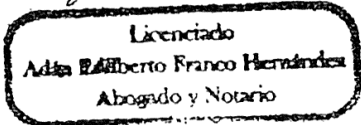
Respetable Licenciado:

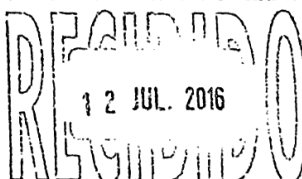
Con fundamento en la designación recaída en mi persona por medio de oficio de fecha 31 de mayo de 2016, dictada por la Unidad de Asesoría de Tesis de la carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario del Centro Universitario de Oriente, respetuosamente me dirijo a usted con el objeto de rendirle informe sobre la labor que desarrollé como Asesor de Tesis realizada por la Bachiller **CECILIA ISABEL MAYORGA ORDOÑEZ**, carné 200940726, cuyo título final quedó con la denominación siguiente: **"ANÁLISIS JURIDICO DE LA LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL."**

Después de haber revisado el trabajo de tesis de la Bachiller **CECILIA ISABEL MAYORGA ORDOÑEZ** considero que el tema reviste importancia en el ámbito del derecho administrativo y de la coyuntura nacional.

Por lo expuesto considero que el trabajo realizado es un aporte para los estudiantes y los profesionales del Derecho.

En definitiva el contenido del trabajo de tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones y recomendaciones a que arriba la autora y la bibliografía utilizada, son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación es por ello que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 29 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, resulta procedente **APROBAR EL TRABAJO DE TESIS ASESORADO**, razón por la cual doy mi **DICTAMEN EN SENTIDO FAVORABLE**.


FIRMA Y SELLO

Licenciado
Alberto Franco Hernández
Abogado y Notario

CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

12 JUL. 2016
OFICINA UNIDAD DE TESIS
HORA: 16:57, FIRMA: 



APROBACIÓN DE REVISOR DE TESIS

Chiquimula, 12 de Julio de 2016.

Lic.

Jorge Eduardo Herrera Cienfuegos

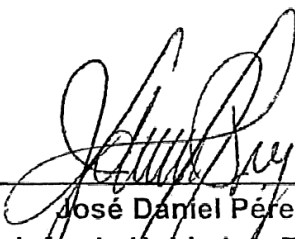
Presente.

Por medio del presente le informo que con fecha 12 de junio 2016, se recibió el oficio por medio del cual usted manifiesta que acepta colaborar con la estudiante: Cecilia Isabel Mayorga Ordoñez carné 200940726, en la elaboración de su Tesis con el tema intitulado:

"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL."

Por tanto,

RESUELVE: Aceptar al Lic. Jorge Eduardo Herrera Cienfuegos, como REVISOR DE TESIS del trabajo de la estudiante arriba indicada, en virtud, de que llena los requisitos contemplados en el artículo No. 27 del Normativo de Tesis de Graduación de la carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales del Centro Universitario de Oriente.



José Daniel Pérez
~~Jefe de Unidad de Tesis~~
Ciencias Jurídicas y Sociales
CUNORI



DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS

EXPEDIENTE No. 019-2015

Chiquimula, 25 de agosto de 2016

Lic. José Daniel Pérez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales
Centro Universitario de Oriente –CUNORI-
Chiquimula.

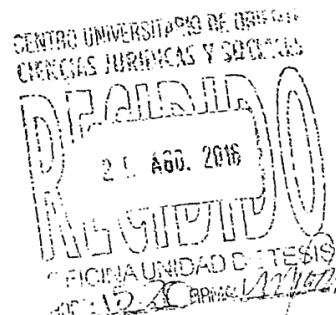
Respetable Licenciado:

Por este medio quiero rendir dictamen como REVISOR DE LA TESIS de la estudiante Cecilia Isabel Mayorga Ordoñez quien hizo su trabajo con el título siguiente: **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TÉCNICO E INSTITUCIONAL”** Se procedió a revisar el trabajo en cuanto al estilo que se requiere para una Tesis y considero que después de haber revisado el trabajo de la estudiante: Cecilia Isabel Mayorga Ordoñez y haberse realizado las correcciones necesarias, dicho trabajo cumple con las formalidades de una Tesis, de acuerdo al Normativo de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Por lo expuesto anteriormente, doy mi **DICTAMEN FAVORABLE** a la Tesis de la estudiante: **CECILIA ISABEL MAYORGA ORDOÑEZ**, luego de haber efectuado exhaustivamente la revisión respectiva.

De usted respetuosamente,

FIRMA Y SELLO



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES,
ABOGADO Y NOTARIO**

Chiquimula, 05 de Octubre de 2016.

**Lic. José Daniel Pérez
Jefe de Unidad de Tesis
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales
Centro Universitario de Oriente –CUNORI-
Chiquimula.**

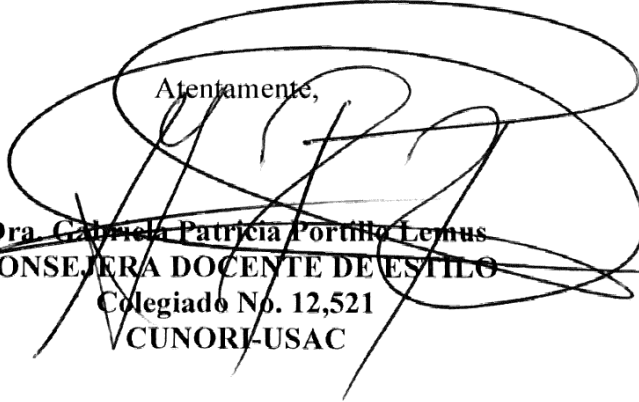
Respetable licenciado:

En cumplimiento de la designación que hiciere esa unidad, procedí a revisar el trabajo de tesis presentado por **CECILIA ISABEL MAYORGA ORDOÑEZ**, carné 200940726, cuyo título es: **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINSTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL”**, por lo que me permito informar a usted que:

- a) Luego de realizarse las correcciones gramaticales, ortográficas y de forma sugeridas, el informe final cumple con los requisitos establecidos en el instructivo general para la elaboración y preparación de Tesis.
- b) En consecuencia de lo precedente, **DICTAMINO:** Que el informe final presentado reúne los **REQUISITOS DE FORMA** establecidos en el normativo respectivo, por lo cual puede ser discutido en Examen público, previo a que la sustentante opte al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, deseándole éxitos en su gestión, me suscribo de usted.

Atentamente,


Dra. Gabriela Patricia Portillo Lemus
CONSEJERA DOCENTE DE ESTILO
Colegiado No. 12,521
CUNORI-USAC

“Id y Enseñad a Todos”

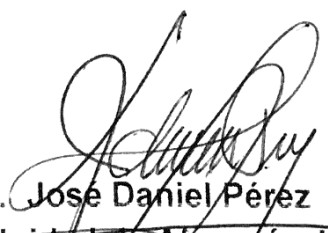


UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES, ABOGADO Y NOTARIO, CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Chiquimula, diecisiete de octubre de dos mil dieciséis -----

ASUNTO: LA DOCTORA GABRIELA PATRICIA PORTILLO LEMUS
DICTAMINO: QUE LA TESIS ANALIZADA REUNE LOS REQUISITOS TANTO DE FONDO COMO DE FORMA ESTABLECIDOS EN EL NORMATIVO RESPECTIVO, POR LO CUAL PUEDE SER DISCUTIDO EN EXAMEN PÚBLICO, PREVIO A QUE LA SUSTENTANTE OPTE A LOS TITULOS DE ABOGADA Y NOTARIA EN EL GRADO ACADEMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES.

Providencia No. 17-2016: Atentamente pase al Lic. Horacio Humberto Zuchini Morales, Coordinador de la Carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario, el trabajo de tesis presentado por la Bachiller **CECILIA ISABEL MAYORGA ORDOÑEZ** intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL" para que se proceda con los trámites a donde corresponde.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



Lic. José Daniel Pérez

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tes
CUNORI-USAC

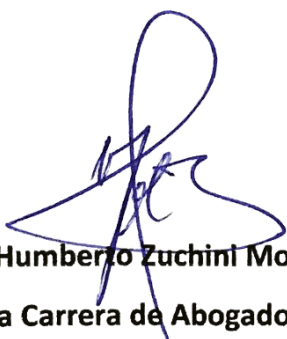


Rec 
17-10-16
17:20

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES,
ABOGADO Y NOTARIO**

COORDINACIÓN DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES, ABOGADO Y NOTARIO. Chiquimula, diecisiete de octubre de dos mil dieciséis.-----

En forma respetuosa pase al **MSc. NERY WALDEMAR GALDAMEZ CABRERA**, Director del Centro Universitario de Oriente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, para que si lo estima procedente dicte la orden de impresión del trabajo de tesis de la estudiante **CECILIA ISABEL MAYORGA ORDOÑEZ**, intitulado **"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL"** y en su oportunidad emita el dictamen correspondiente.-


Lic. Horacio Humberto Zuchini Morales

Coordinador de la Carrera de Abogado y Notario

CUNORI-USAC




TAE. Delia Maritza García

Secretaria

**CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
RECIBIDO - DIRECCIÓN**

25 OCT 2016

Hora: 17:39 Por: 
No. de Registro: _____
No. de Folios: - 1 - Tesis

D-TG-ABYN-163/2016

EL INFRASCRITO DIRECTOR DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, POR ESTE MEDIO HACE CONSTAR QUE: Conoció el Trabajo de Graduación que efectuó la estudiante **CECILIA ISABEL MAYORGA ORDOÑEZ** titulado “**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL**”, trabajo que cuenta con el aval de su Asesor y el Coordinador de la Unidad de Tesis de la carrera de Abogado y Notario. Por tanto, la Dirección del CUNORI con base a las facultades que le otorga las Normas y Reglamentos de Legislación Universitaria **AUTORIZA** que el documento sea publicado como **Trabajo de Graduación** para obtener el grado Académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, y los títulos de **Abogada y Notaria**.

Se extiende la presente en la ciudad de Chiquimula, a veintiocho de octubre de dos mil dieciséis.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



MSc. Nery Waldemar Galdámez Cabrera
DIRECTOR
CUNORI – USAC



c.c. archivo

NWGC/lchp

AGRADECIMIENTOS:

A DIOS

Por no dejarme sola en ninguna etapa de mi vida y ser siempre quien me sostiene en los momentos difíciles, dándome fortaleza y sabiduría cuando la necesito, por su misericordia y gran amor, por iluminar mi vida y darme la bendición de haber culminado una etapa muy importante.

A LA VIRGEN MARÍA:

Por todas sus bendiciones, por ser mi compañera en los momentos más difíciles de mi carrera y por interceder por mí ante su hijo.

A MIS PADRES

MARIA ISABEL ORDOÑEZ DE MAYORGA y CARLOS ALBERTO MAYORGA MEJÍA, Por ser mi guía y apoyo incondicional en todo momento de mi vida, principalmente por apoyarme a culminar una etapa importante en mi vida, sin ellos no hubiera sido posible, siempre han sido un modelo de padres inigualables.

A MI HERMANA

GABRIELA MAYORGA ORDOÑEZ, ya que ha sido un apoyo incondicional a lo largo de la carrera, por su motivación y consejos, sobre todo por ser mi compañera de estudios en los momentos difíciles.

A MI ABUELITA

MIRIAM EVE QUINTO DE ORDOÑEZ, que siempre estuvo pendiente de mis estudios y en los momentos de dificultad nos alentaba con sus sabios consejos y palabras.

A UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Por ser el centro de enseñanza que inculcó en mí la dedicación y responsabilidad para culminar mis metas y objetivos.

A CUNORI

Por ser el Centro Universitario que me permitió pasar dentro de sus aulas viviendo buenos y difíciles momentos que la carrera conlleva pero que al final vale la pena y por inculcar en mí el amor a mi carrera.

A LICENCIADO ADAN EDILBERTO FRANCO HERNÁNDEZ

Por sus enseñanzas, ya que pude aprender muchas cosas gracias a su asesoramiento profesional que fue primordial.

A LICENCIADO JORGE EDUARDO HERRERA CIENFUEGOS

Ya que pude aprender mucho de él como catedrático en el Centro Universitario de Oriente a lo largo de la carrera, así como también en su asesoramiento Profesional como Revisor de tesis.

ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	i
 CAPÍTULO I EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO	
1.1 Antecedentes de los tributos en Guatemala	1
1.2 El Derecho Tributario guatemalteco	4
1.2.1 Parte general	4
1.2.2 Parte especial	6
1.3 Definición del Derecho Tributario	6
1.4 Autonomía del Derecho Tributario	8
1.4.1 Autonomía científica	8
1.4.2 Autonomía jurídica	9
1.4.3 Autonomía académica	9
1.5 Los tributos	10
 CAPÍTULO II PRINCIPIOS INFORMADORES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN GUATEMALA	
2.1 Principio de legalidad	12
2.2 Principio de igualdad	14
2.3 Principio al poder impositivo	17
2.4 Principio de simplicidad tributaria	17
2.5 Principio de capacidad de pago	18
2.6 Principio de no confiscatoriedad	20
2.7 Principio de autonomía o independencia funcional	21
 CAPÍTULO III EL ESTADO Y SU PODER IMPOSITIVO	
3.1 Generalidades del Estado	23
3.2 La actividad del Estado	23
3.2.1 Principio de cumplimiento finalista	24
3.2.2 Principio de transparencia	25

3.2.3 Principio de probidad	25
3.2.4 Principio de eficacia	25
3.3 El poder impositivo del Estado	26
3.4 Finalidades del poder impositivo del Estado	28
3.5 Límites al poder impositivo del Estado	29

CAPITULO IV LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

4.1 Creación	32
4.2 Objeto de su creación	34
4.3 Principales funciones	35
4.4 Organización	37
4.4.1 El Directorio	38
4.4.2 Superintendente de Administración Tributaria	38
4.4.3 Intendencia de Fiscalización	40
4.4.4 Intendencia de Asuntos Jurídicos	40
4.4.5 Intendencia de Coordinación de Operaciones	41
4.4.6 Intendencia de Aduanas	41
4.4.7 Intendencia de Recaudación y Gestión	42
4.5 El nombramiento del Superintendente de Administración Tributaria	42

CAPÍTULO V ANÁLISIS JURÍDICO DE LA LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL

5.1 Consideraciones generales	44
5.2 La autonomía e independencia funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria	45
5.3 La injerencia política en las decisiones de la Superintendencia de Administración Tributaria	48
5.4 El carácter técnico y fortalecimiento institucional	50

5.5 Efectos jurídicos, institucionales y económicos derivados de la injerencia Política	51
5.6 Análisis conclusivo de la investigación	53
5.7 Modelo de reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala	59
CONCLUSIONES	64
RECOMENDACIONES	66
BIBLIOGRAFÍA	67

INTRODUCCIÓN

La presente investigación me ha motivado a realizar un estudio sobre la evidente falta de criterio técnico e independencia funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria, debido a la injerencia e intervención de parte del Organismo Ejecutivo principalmente del Presidente de la República, lo que ha producido una crisis institucional donde el Superintendente no cumple con sus atribuciones autónomas y por ende, se incumple el alcance de las metas institucionales.

La investigación plantea ***“la necesidad de fortalecer jurídicamente a la Administración Tributaria con la finalidad de minimizar la intervención del Presidente de la República mediante las reformas pertinentes a la Constitución Política de la República y de esta manera se establezca la necesaria intervención de otras instancias estatales y privadas, principalmente en lo relativo al nombramiento del Superintendente.”***

En el capítulo I describe un análisis sobre el Derecho Tributario, en el cual se determina como actualmente se han realizado reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria con el afán de limitar la intervención directa del Presidente de la República en el nombramiento del Superintendente, sin tomar en cuenta que la administración de la hacienda pública es una atribución constitucional del mismo; por tanto, cualquier reforma a leyes ordinarias no limitarían efectivamente la intención de evitar la intromisión del Presidente de la República.

Con el adecuado tratamiento jurídico a nivel constitucional, la Administración Tributaria podría alcanzar un perfil institucional idóneo que fortalecería su autonomía e independencia funcional, sin la intervención directa del Presidente de la República, fomentando el crecimiento técnico, administrativo y operacional de la Superintendencia de Administración Tributaria; asimismo se analizan sus antecedentes y división doctrinal tomando en cuenta la legislación tributaria de Guatemala, además, se realizó un estudio sobre los conceptos doctrinales del Derecho tributario, su diferente clasificación en cuanto a su autonomía y por último se analizaron los tributos en su parte doctrinal y legal.

En el capítulo II se realizó un estudio integral sobre los principales principios del Derecho Tributario, analizando cada uno de ellos doctrinalmente y su injerencia en el ámbito jurídico.

En el capítulo III se hace un análisis sobre el Estado y su poder impositivo, sus generalidades, su actividad estatal y la importancia de ejercerla mediante los principios de cumplimiento finalista, transparencia y probidad; además, se analizó el poder impositivo del Estado partiendo de sus finalidades principales y limitaciones.

En el capítulo IV se desarrolló realizando un análisis de la Superintendencia de Administración Tributaria, tomando en cuenta su origen, objeto de creación y el análisis de su estructura principal como lo es el Directorio, el Superviniente y sus Intendencias.

En el capítulo V se desarrolló un estudio relativo a la vulnerabilidad institucional del carácter técnico e independencia funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria, iniciando con un análisis de la problemática planteada, describiendo la autonomía e independencia funcional con la que debería actuar y su injerencia política principalmente por parte del Presidente de la República, los efectos que produce, finalizando con una propuesta de reforma a la Constitución Política de la República de Guatemala.

En la investigación se utilizó el método analítico y descriptivo, puesto que los mismos se emplearon al momento de analizar la información recopilada en la doctrina, de la realidad imperante y de los preceptos constitucionales, leyes ordinarias y acuerdos, en los que se regulan los preceptos objetos del tema de investigación a estudiar, con la finalidad de llegar a alcanzar un análisis más concreto y específico.

CAPÍTULO I

EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO

1.1 Antecedentes de los tributos en Guatemala

En Guatemala los tributos tienen antecedentes desde el periodo Clásico, donde los mayas establecieron un régimen de impuestos con los cuales pretendían cubrir los gastos que se generaban por el funcionamiento político, jurídico, social y militar del gobierno maya. En ese sentido, el Autor Alberto Ruiz comenta: *“A partir de la evidencia arqueológica del periodo Clásico pueden establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia. En ese contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo.”*¹

Los impuestos se derivaban de actividades de producción, comercio e intercambio local y regional y como en la actualidad, estos eran requeridos para sostener los gastos públicos del gobierno. El autor Jhon Henderson comenta: *“El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, que permitió al conquistado colono, a la Corona y a la Iglesia católica asegurar los recursos que les permitieron, guardando las proporciones del caso, los ingresos necesarios para afirmar su presencia en la región.”*²

De esta manera la Conquista instituyó cargas tributarias para el sostenimiento de la misma y posterior a ella, con el objetivo de asegurar los asentamientos de la Iglesia y de los colonos españoles que se asentaron en Guatemala. Posteriormente a la Conquista, el autor Jhon Henderson comenta: *“El tributo posteriormente a la Conquista, reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva. En el caso de Centroamérica, la independencia fue un*

¹ Ruiz Lhuillier, Alberto. La civilización de los antiguos mayas. Fondo de Cultura Económica. México, 1991. Pág. 15.

² Henderson, John. El mundo maya: Historia general de Centroamérica. FLCSO. Madrid, 1993. Pág. 41.

acto dirigido por las elites de la capital del hasta entonces Reino de Guatemala, que aceptaron la anexión al imperio mexicano recién formado para seguir disfrutando de su posición privilegiada.”³

En 1821 Guatemala inicia su independencia de la Corona y se establecen cambios para fortalecer la hacienda y los recursos públicos. El autor Feldman Lawrence al respecto comenta que: *“El Estado de Guatemala inicio un nuevo periodo de gobierno liberal después de la independencia (1831-1838) con la elección como Jefe de Estado de Mariano Gálvez, quien trato de implementar un programa de reformas con miras al desarrollo económico y social. Durante el gobierno de Mariano Gálvez se tomaron varias medidas para fortalecer la hacienda pública del Estado de Guatemala. Los ingresos por concepto de alcabala, tabaco, aguardiente y chicha eran los más importantes, aunque el contrabando tenía un impacto negativo en las rentas. También se recibían ingresos por papel sellado, comparativamente inferiores.”⁴*

Además, Feldman Lawrence comenta: *“Otra medida que puso en práctica el gobierno fue el reglamento para la administración de las rentas del Estado, que introdujo una tasa del 4 por ciento en las ventas y trueques de todos los frutos y efectos que se comerciara en el territorio (alcabala inferior), con algunas excepciones.”⁵*

En cuanto a los gobiernos de facto, el autor Jorge Luján Muñoz comenta que: *“Posteriormente a los gobiernos de facto, la economía guatemalteca a mediados del siglo XX era relativamente simple y estaba compuesta por tres sectores: la producción de alimentos y materias primas para el consumo doméstico; los cultivos de exportación y una incipiente industria. Gran parte del Producto Interno Bruto*

³ Ídem. Pág. 42.

⁴ Lawrence H. Feldman. Sistema de Producción y Distribución en el Siglo XIX en Guatemala. Editorial Laberintos. Estados Unidos, 1985. Pág. 21.

⁵ Ídem. Pág. 22.

provenía de la agricultura, especialmente de los productos de exportación como el café y el banano.”⁶

Con el sistema tributario en un periodo de gobiernos militares, este se vuelve obsoleto, deficiente y corrupto debido a la falta de controles efectivos que mejoraran la administración de los tributos. Jorge Luján Muñoz comenta que: *“El país dependía además del extranjero para adquirir mercancías manufacturadas que proporcionalmente dominaban la importación. El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles. La administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión. La reorganización para optimizar los ingresos era necesaria.”⁷*

La Revolución en Guatemala pretendía mejorar el sistema tributario, al respecto el autor Jorge Luján Muñoz comenta: *“El aumento tributario de mayor importancia durante el periodo revolucionario resultó del incremento del impuesto aplicable al café durante el gobierno de Juan José Arévalo en 1954, aunque el efecto de mejores precios ya se había hecho sentir en los ingresos de las fincas nacionales de café, expropiadas a los alemanes durante el gobierno de Jorge Ubico, que llegaron a generar una contribución cercana al 10% de los recursos totales del Estado en esa época.”⁸*

Jorge Luján sigue comentando que: *“Los ingresos arancelarios aplicados a las importaciones también aumentaron, aunque en menor medida. Lo mismo puede decirse de los impuestos selectivos. Con una situación económica y financiera casi en la debacle y las presiones del Fondo Monetario Internacional para tomar medidas al respecto, el gobierno democrático planteó una nueva reforma tributaria en 1985.”⁹*

Con la vigencia de la nueva Constitución Política de la República de Guatemala, se establecieron parámetros constitucionales para la creación de un

⁶ Luján Muñoz, Jorge. La independencia y la anexión de Centroamérica a México. 2ª edición. Serviprensa Centroamericana. Guatemala, 1992. Pág. 33.

⁷ Ídem. Pág. 34.

⁸ Ídem. Pág. 35.

⁹ Ibídem.

nuevo sistema tributario que mejorara la recaudación, control y fiscalización de los impuestos, principalmente con la intención de erradicar los altos índices de corrupción y tráfico de influencias que se daba en la entonces Hacienda Pública.

En 1998 se crea el Decreto número 1-98 del Congreso de la República, el cual establece la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, la que integraría a la Intendencia de Aduanas que anteriormente era una dependencia independiente de la Hacienda Pública llamada Dirección de Aduanas, y establece tres intendencias que tendrían la función de la administración de los impuestos.

1.2 El Derecho Tributario guatemalteco

El Derecho Tributario como ciencia ha tenido cambios importantes, debido que en la actualidad en Guatemala, éste integra una rama exclusiva que pocos profesionales en Derecho conocen ampliamente, principalmente porque por mucho tiempo no se le había dado el valor como ciencia independiente en las facultades de Derecho, siendo parte del Derecho Financiero y que representaba una pequeña parte académica de dicha área de estudio.

En la actualidad la realidad del Derecho Tributario ha cambiado, debido a que las facultades le han dado un espacio particular de estudio como materia independiente; además, la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria y el desarrollo de las leyes especiales tributarias ha promovido que el Derecho Tributario tenga un interés particular y su integración jurídica alcance situaciones penales en materia tributaria que son aplicadas con mayor drasticidad por parte del Estado.

1.2.1 Parte general

En Guatemala la parte general del Derecho Tributario lo integran dos instrumentos importantes. La Constitución Política de la República de Guatemala integra una serie principios jurídicos que sirven de rectores para la creación de las leyes especiales, como lo son el principio de legalidad, la no confiscación de bienes, prohibición a la doble o múltiple tributación o capacidad de pago.

El autor Chicas Hernández al respecto comenta: *“los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones, que muchas leyes fiscales desarrollan, surgen de la norma constitucional.”*¹⁰ La Constitución Política de la República de Guatemala es la principal ley general en materia tributaria, estableciendo limitaciones fundamentales al poder impositivo del Estado, procurando alcanzar una recaudación, control y fiscalización eficiente de los impuestos del país.

El otro instrumento general en materia tributaria es el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, el cual es la norma que regula todo lo relativo a la base imponible, tipo impositivo, obligaciones fiscales, sujetos de la obligación tributaria, extinción de la obligación, potestad tributaria, hecho generador, entre otros.

El Código Tributario establece todos los aspectos genéricos del sistema tributario guatemalteco, determinando que en cualquier conflicto de leyes, la norma general o específica de carácter tributaria, será de aplicación principal. El autor Chicas Hernández comenta que la parte general del Derecho Tributario es: *“la que contiene las normas sustantivas y adjetivas relativas generales a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible) y como se extingue esa obligación, examina cuáles son sus diferentes elementos: sujeto, fuente y causa, así como determina sus privilegios y garantías.”*¹¹

El Código Tributario determina el proceso administrativo que se debe ventilar al momento de establecerse un reparo o hallazgo por parte de la Administración Tributaria, en cualquier impuesto especial por parte de la Intendencia de Fiscalización u otra dependencia con competencia a la impacción de tributos. Además, regula lo relativo al proceso de lo contencioso administrativo en materia tributaria, el cual representa la defensa del contribuyente por considerar que el

¹⁰ Chicas Hernández, Raúl Antonio. Apuntes del derecho tributario y legislación. Editorial Universidad de San Carlos. Guatemala, 1992. Pág. 34.

¹¹ Chicas Hernández, Raúl Antonio. Op Cit. Pág. 43.

hallazgo aplicado violenta derechos del mismo. De igual forma determina jurídicamente el proceso ejecutivo donde el Estado cobra los adeudos fiscales de los contribuyentes.

En consideración de lo expuesto, se puede determinar que el Código Tributario establece todos los aspectos que son aplicados conjuntamente con las leyes especiales, donde la determinación de los impuestos y la extinción de los mismos, están en congruencia a las normas generales establecidas en el mismo.

1.2.2 Parte especial

Las leyes fiscales de carácter especial determinan la obligación tributaria dependiendo de la actividad económica que se grava. La parte especial del Derecho Tributario integra a todas las leyes que regulan los impuestos directos e indirectos en Guatemala.

El Organismo Legislativo es quien tiene la facultad de crear los instrumentos jurídicos especializados que determinan el impuesto a gravar. El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación...”*.

Las leyes especiales que forman parte especial del Derecho Tributario de Guatemala deben interpretarse de forma armónica con las leyes generales, principalmente con la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual establece los parámetros jurídicos que deberán direccionar al órgano legislativo para la creación de las mismas.

1.3 Definición del Derecho Tributario

El Derecho Tributario se puede definir como el conjunto de normas jurídicas, instituciones, principios y doctrinas que regulan la obligación tributaria y los sujetos

que tienen la obligación de cumplirla ante el requerimiento del Estado, con la finalidad de recaudar los recursos necesarios para su organización y funcionamiento.

Al respecto, el autor Arrijo Vizcaíno define al Derecho Tributario como: *“El conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado.”*¹²

Los instrumentos jurídicos tributarios tienen la finalidad de normar las relaciones entre el contribuyente y el Estado ante la manifestación de un hecho generador que da origen al impuesto, donde el aporte económico o contribución será parte del compromiso obligatorio de los ciudadanos para el funcionamiento del Estado en la prestación de los servicios públicos.

En un concepto más científico, el autor Carlos Giuliani Fonrouge comenta que: *“El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y las que se generan entre estos últimos.”*¹³

Aunque no se comparte el criterio que el Derecho Tributario sea parte del Derecho Financiero como se expone anteriormente en la presente investigación, el autor propone una definición científica indicando que dicha rama del derecho regula la actividad impositiva del Estado ante la obligación del ciudadano a contribuir con el gasto público. El Derecho Tributario es una rama del Derecho Público creciente, estableciéndose como una importante rama autónoma en todos sus aspectos.

El autor Chicas Hernández, en un concepto más integrativo establece que el Derecho Tributario: *“es la rama del Derecho Público que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislaciones que regulan los derechos y obligaciones coactivas de las personas con respecto a la materia tributaria...”*¹⁴

¹² Arrijo Vizcaino, Adolfo. Derecho fiscal. Editorial Temis. México, 2008. Pág. 16.

¹³ Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho financiero. Ediciones Depalma. Argentina, 1970. Pág. 40.

¹⁴ Chicas Hernández, Raúl Antonio. Pág. 27.

El Derecho Tributario integra las leyes generales y especiales que regulan una de las principales actividades del Estado, su poder impositivo, estableciéndose en las mismas las limitaciones a dicha facultad y los derechos y obligaciones de los contribuyentes ante el Estado, para que de esta manera no se puedan crear situaciones análogas que violenten principios tributarios fundamentales como el de capacidad de pago, prohibición a la doble o múltiple tributación, de petición, entre otros.

1.4 Autonomía del Derecho Tributario

Como se ha manifestado con anterioridad, el Derecho Tributario es una rama autónoma del Derecho Público, que con anterioridad estaba ligada al Derecho Financiero, pero su desarrollo y complejidad ha motivado a su propio estudio científico, jurídico y académico.

1.4.1 Autonomía científica

Con el desarrollo del Derecho Tributario y por el importante aporte jurídico para regular una de las más importantes actividades del Estado, esta rama del Derecho ha tenido un evolutivo estudio científico, donde la doctrina ha hecho un importante aporte para entender y fomentar su desarrollo legal.

El autor De la Garza al respecto comenta que: *“el Derecho Tributario goza tanto de autonomía estructural como de autonomía científica.”*¹⁵ El Derecho Tributario es estudiado desde diferentes puntos doctrinales, principalmente de aquellos que ven como una necesidad limitar jurídicamente el poder impositivo del Estado y desarrollar integralmente los derechos del contribuyente.

El autor Mario Pugliese comenta que: *“en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida que los instrumentos de*

¹⁵ De La Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1998. Pág. 37.

estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica.”¹⁶

La autonomía del Derecho Tributario en el ámbito científico ha promovido el interés sobre la especialización de esta materia, debido que en la realidad guatemalteca, esta ha sido exclusiva de las ciencias económicas más que de las ciencias jurídicas.

1.4.2 Autonomía jurídica

El Derecho Tributario guatemalteco integra leyes fiscales generales y específicas que regulan todo lo relativo al sistema tributario. Aunque no existe un Código único que integra la materia, su conjunto forma parte de un exclusivo orden jurídico autónomo. En un concepto del autor guatemalteco, Chicas Hernández al respecto comenta: *“la autonomía legislativa es aquella en la que se logra llegar a tener un instrumento legislativo en la cual se regulan las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por aplicar normas supletorias creaban confusión, incertidumbre, lo cual fomentaba la evasión y la desconfianza en el sistema tributario.”¹⁷*

La creación de normas jurídicas especializadas en materia tributaria, propició a fortalecer a esta rama del Derecho a su autonomía jurídica, estableciendo el orden jurídico que regula todo lo relativo a los impuestos y la extinción de los mismos.

1.4.3 Autonomía académica

En la actualidad las facultades de Derecho en Guatemala han integrado en su pensum de estudios al Derecho Tributario como una materia autónoma, con la intención de fortalecer el conocimiento específico de esta rama del Derecho, debido a su creciente desarrollo jurídico, lo que la ha convertido en una materia muy compleja y de amplio estudio académico.

¹⁶ Pugliese, Mario. Derecho financiero. Fondo de Cultura Económica. México, 1959. Pág. 44.

¹⁷ Chicas Hernández, Raúl Antonio. Op. Cit. Pág. 39.

El autor Pacci Cárdenas al respecto comenta: *“El Derecho Tributario tiene su autonomía didáctica, la cual se basa en la enseñanza independiente en los centros de estudio superiores.”*¹⁸ Este estudio independiente no tiene mucho tiempo, tomándose en cuenta en las universidades del país aproximadamente desde hace unos doce a quince años.

1.5 Los Tributos

El Código Tributario vigente establece en su Artículo 10 que: *“Son tributos los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”* La clasificación integra las formas en que el Estado hace uso de su poder impositivo para cargar una actividad lucrativa a un gravamen fiscal.

Los impuestos según el Artículo 11 del Código Tributario establece que: *“Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”* El impuesto es el principal tributo generador de recursos públicos, el cual pretende obtener ingresos económicos sustentables para la organización y funcionamiento del Estado.

Los arbitrios, según el Artículo 12 del Código Tributario: *“es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”* El más común y conocido por los ciudadanos es el ornato municipal, el cual fue establecido mediante el Decreto 121-96 del Congreso de la República, Ley del Arbitrio de Ornato Municipal a favor de todas las municipalidades del país.

Las contribuciones especiales y contribuciones por mejoras están reguladas en el Artículo 13 del Código Tributario, el cual establece que: *“Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”*

¹⁸ Pacci Cardenas, Alberto Carlos. Derecho tributario. Cuarta edición. Editorial Alfa. Lima, Perú: 1985. Pág. 7.

En cuanto a las contribuciones por mejoras, el Artículo 13 del Código Tributario en su segundo párrafo establece: *“Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como el límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado.”*

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS INFORMADORES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN GUATEMALA

2.1 Principio de legalidad

El principio de legalidad pretende ser una garantía a la potestad impositiva del Estado, limitándolo a ejercer su facultad de acuerdo a lo que establece la ley. El autor Dino Jarach al respecto comenta: *“el principio de legalidad emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando la necesidad de la aprobación parlamentaria de los impuestos para su validez...”*.¹⁹

Esta afirmación queda establecida en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que: *“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 contributiva...”*.

El principio de legalidad en materia tributaria se encuadra con el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual consiste principalmente en que la actividad impositiva del Estado, debe de limitarse a lo que sustancial y objetivamente se establece en una ley en materia tributaria emanada por el Congreso de la República.

El autor Sergio De la Garza al respecto comenta que: *“La ley es el acto emanado del Poder Legislativo (aspecto formal) que trae situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales (aspecto material), en el cual la ley se considera la fuente más importante o predominante del Derecho Tributario...”*.²⁰

La ley representa la limitación más importante del poder impositivo del Estado, por tanto, las normas jurídicas en materia tributaria, deben de estar establecidas objetivamente con todos sus elementos esenciales para identificar sustancialmente la

¹⁹ JARACH, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. Editorial Cangallo. Buenos Aires, 1985. Pág. 300.

²⁰ De La Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1998. Pág. 99.

actividad que se piensa gravar, los sujetos pasivos del tributo, el procedimiento para el cálculo del impuesto o la tasa impositiva a aplicar, la base imponible del impuesto y los términos en que se debe de realizar la extinción de la obligación tributaria.

El Artículo 3 del Código Tributario vigente establece que: *“Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establece el sujeto pasivo del tributo como contribuyente responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo...”*.

El principio de legalidad establece en el caso tributario, que el contribuyente obligado al pago del impuesto, no puede ser coaccionado al pago de un impuesto por acciones u omisiones que no estén expresamente calificadas como tales en una ley fiscal.

Este principio como se ha visto, está contemplado en la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes generales y especiales según la materia y es considerado uno de los pilares del Derecho Tributario en cualquier país en limitación al poder impositivo del Estado.

El Derecho Tributario está constituido por un conjunto de normas jurídicas relativas a los tributos y cada una de ellas representa la garantía constitucional para el contribuyente, al ser el único medio por el cual puede establecerse un tributo o una sanción por el incumplimiento del mismo; por lo tanto, el principio de legalidad es fuente fundamental del Derecho Tributario sustantivo y adjetivo, esto significa que los elementos que dan origen al hecho generador y por consiguiente a la obligación tributaria, los verbos rectores propios de cada impuesto, el sujeto obligado y el acreedor del mismo, todos estos elementos estructurales deben de estar establecidos en ley.

En ese sentido, la potestad para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante la creación de una ley que establezca sustancialmente todos los elementos indispensables para que objetivamente se determine el gravamen. En consideración de lo expuesto, la potestad impositiva del

Estado se haya ligada al principio de legalidad por varias razones, la primera es para establecer de forma clara y objetiva la actividad que se está gravando y todos los elementos que dan origen a la obligación del impuesto así como su extinción.

En segundo lugar, para establecer las facultades, derechos y obligaciones de cada uno de los sujetos de la relación tributaria, determinándose la actuación de la Administración Tributaria así también los deberes y derechos de los contribuyentes, para no dejar a la arbitrariedad cualquier circunstancia que tenga que ver con el gravamen de los bienes de estos últimos.

Por último, el principio de legalidad tiene su fundamento en las necesidades que tiene el Estado para procurar la recaudación de recursos económicos suficientes para organizarse y funcionar eficientemente, con el objetivo de alcanzar los fines que le establece la ley.

2.2 Principio de igualdad

El sistema tributario se basa principalmente en la transferencia de bienes hacia el Estado, con la finalidad de financiar las cargas públicas. Estos recursos son administrados por funcionarios y empleados públicos que sin ningún interés personal, deben de velar porque estos lleguen a todas las personas que necesitan de los servicios públicos como lo establece la ley.

El Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala expresa que todos los ciudadanos son iguales en derechos y obligaciones; por tanto, es importante que cada uno de ellos aporte a la carga pública para que se alcancen los fines por los cuales se organiza el Estado. El principio de igualdad representa una limitación jurídica al Estado a su poder impositivo, estableciéndose que tal aportación tiene congruencia con la capacidad de pago de cada contribuyente, cumpliendo con lo establecido en el citado artículo constitucional, igualdad de derechos en igualdad de condiciones.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad expone: *“...el principio de igualdad, plasmado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República impone que*

*situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias.*²¹

El pequeño contribuyente es un ejemplo de la disponibilidad del Artículo 4 constitucional, al establecerse que la actividad comercial que se encuentra gravada en la venta es de una tasa del 5%. Esta situación se presenta por dos razones principales, primero, por la intención de atraer al comerciante informal a la adhesión a un régimen tributario y que de esta manera contribuya al gasto público; segundo y que tiene mayor relación con el principio de igualdad, es que el pequeño contribuyente no puede tener mayores gravámenes debido a su capacidad de pago, considerando que sus actividades comerciales o lucrativas no generan rentas considerables para que se le pueda gravar por ejemplo, la renta obtenida.

La intromisión fiscal del Estado en los bienes de los ciudadanos para sufragar los gastos públicos, debe de tener medidas limitantes para que no exceda del poder impositivo y que éste sea equitativo.

Además, el principio de igualdad queda establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual en su parte conducente establece que: *“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,...”*.

Cuando la Constitución Política de la República establece que el régimen tributario debe de basarse en la equidad y justicia tributaria, está determinándose que el Estado podrá gravar hechos generadores y aplicar impuestos en relación a la igualdad de los contribuyentes en cuanto a sus circunstancias patrimoniales y capacidad de pago. No se podría imponer cargas tributarias a contribuyentes que

²¹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 24, expediente No. 141-92, página No. 14, sentencia: 16-06-92.

alcanzan lucrativas rentabilidades, de igual manera de aquellos donde su actividad comercial se limita a obtener para el sustento propio y de su familia.

La autora Andrea Amatucci, en congruencia con lo expuesto por la Corte de Constitucionalidad comenta: *“es así que, el principio de igualdad posee un doble significado o alcance; por un lado, la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones. Por otro lado, la igualdad supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias, por lo que esta doble significación no son otra cosa que los principios denominados como de generalidad y de capacidad contributiva.”*²²

La contribución de los ciudadanos debe de estar limitada a su capacidad para alcanzar un nivel de vida adecuado y la capacidad de contribuir con el Estado. La autora Graciela Telerman comenta: *“Recordemos entonces que, no se vulnera el principio de igualdad por la creación legal de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, siempre que de ello no sugieran distribuciones o distinciones arbitrarias y las clasificaciones de los bienes de las personas afectadas reposarán en bases razonables, reiterándose que solo existe agravio a la garantía constitucional de igualdad cuando las discriminaciones legales carecen de tal base razonable.”*²³

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad ha señalado que el principio de igualdad es un principio rector para la creación de leyes especializadas en materia tributaria que establecen el impuesto a favor del Estado, tomando en cuenta en todo gravamen las condiciones económicas del contribuyente.

Por último, se cita a la autora Andrea Amatucci, quien expone que: *“de profundo interés democrático, el principio de igualdad constituye un claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él*

²² Amatucci, Andrea. Tratado de derecho tributario. Editorial Temis. Bogotá, 2001. Pág. 224.

²³ Telerman De Wurcel, Graciela. Principios y garantías constitucionales en tratado de tributación. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003. Pág. 114.

se inspiran se orientan divididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura.”²⁴

2.3 Principio al poder impositivo

La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico que le permite establecer los impuestos que deberán gravar la renta o actividad económica del contribuyente, de esta manera se entiende que el poder impositivo es exclusivo del Estado, aunque éste principio se pareciera al principio de legalidad por sus características, tienen elementos particulares que lo diferencian, principalmente si se toma en cuenta que la potestad impositiva del Estado no se basa en la facultad de crear leyes solamente, sino que también que éstas deben de velar por que no sean de carácter inconstitucional.

En este sentido, el Estado tiene la potestad de imponer las cargas tributarias a los contribuyentes, pero se ve limitado a que esta potestad jurídica tenga solamente el alcance necesario para que la contribución cumpla con las características de equidad y justicia tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en su Artículo 135 inciso d: *“que es deber ciudadano contribuir al gasto público.”* Con la finalidad de elevar la calidad de vida de la población, por lo que el Estado es un administrador de los bienes públicos y debe de cumplir con las necesidades sociales que benefician a todos, por tanto, la aplicación de la ley en igualdad de condiciones, pretenden asegurar que la recaudación sea equitativa y con justicia tributaria.

2.4 Principio de simplicidad tributaria

El principio de simplicidad tributaria establece que los instrumentos jurídicos en materia tributaria deben de estar regulados de forma clara y concisa, para que el contribuyente pueda entenderlos y de esta manera lograr cumplir con sus obligaciones y exigir sus derechos.

²⁴ Amatucci, Andrea. Op. Cit. Pág. 246.

En el caso de Guatemala, la mayoría de contribuyentes desconocen los procedimientos legales y administrativos en materia fiscal, por lo que necesitan de profesionales para poder cumplir adecuadamente con sus obligaciones.

El autor Ruiz de Castilla comenta que: *“el sistema tributario debe de respetar el principio de simplicidad, debido a que los tributos se deben de traducir en fórmulas que deben ser las más elementales posibles, para facilitar su entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y para propiciar la eficiencia de la Administración Tributaria.”*²⁵

Este principio es de difícil cumplimiento en materia tributaria, debido a que el sistema tributario guatemalteco es manejado por un sector académico casi de manera exclusiva, donde los contadores y auditores públicos son el grupo de profesionales que asesoran a personas individuales y jurídicas en todo lo relativo a los impuestos. La complejidad del sistema tributario hace aún más difícil que un profesional en Derecho pueda asesorar adecuadamente a un contribuyente, excepto cuando las circunstancias alcanzan instancias judiciales; aun así, el Abogado regularmente acude a los expertos en cuestiones contables para presentar adecuadamente la defensa.

De esta cuenta, Ruiz de Castilla también comenta que: *“La paradoja es que cuanto más esfuerzos hace el legislador para llegar a fórmulas impositivas justas, las normas resultan más numerosas y complicadas, alejándose del ideal de simplicidad...”*²⁶

2.5 Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago pretende que el sistema tributario establezca que el contribuyente solo será deudor tributario de los gravámenes que estén de acuerdo a sus facultades económicas; el autor Héctor Villegas al respecto comenta que: *“La capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago de los*

²⁵ Ruiz De Castilla Ponce De Leon. Francisco Javier. Sistema tributario y equidad. Editorial Avis. Perú, 2002. Pág. 57.

²⁶ Ídem. Pág. 58.

contribuyentes, puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.”²⁷

La capacidad contributiva de las personas que están obligadas a aportar a la carga pública, debe de limitarse a establecer parámetros legales acordes a la realidad económica del contribuyente. Así lo afirma la autora Andrea Amatucci, al indicar que el principio de capacidad de pago es: *“la capacidad contributiva, es decir, la aptitud para contribuir a los gastos públicos, manifestada en virtud de la capacidad económica del sujeto.”²⁸*

El principio de capacidad de pago está íntimamente ligado al principio de igualdad, entre más rentabilidad obtenga el contribuyente, mayor será su aportación tributaria. Con esto se pretende garantizarles a los contribuyentes que la carga tributaria no será superior o confiscatoria de sus bienes.

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

Para el autor José Pérez de Ayala: *“El termino capacidad de pago, adquiere significado en un triple termino. En el jurídico positivo, donde se expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente; en el ético económico, donde se designa la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos y; en el técnico económico, esto es, los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad y eficacia recaudatoria de los impuestos.”²⁹*

Los diferentes regímenes económicos determinados en el sistema tributario guatemalteco, pretenden establecer una igualdad y proporcionalidad a la carga tributaria de quienes tiene mayor capacidad y de quienes tienen menor capacidad de contribuir; con ello, se pretende alcanzar lo que comenta la autora Andrea Amatucci

²⁷ Villegas, Héctor. Manual de finanzas públicas. Editorial De Palma. Buenos Aires, 2000. Pág. 203.

²⁸ Amatucci, Andrea. Op. Cit. Pág. 268.

²⁹ Pérez De Ayala, José. Derecho tributario, estudios de derecho financiero. Madrid, 1968. Pág. 163.

al indicar que: *“esencialmente, se viola el principio de capacidad contributiva si se somete a imposición tributaria hechos imponderables que no sean indicativos de la capacidad económica del contribuyente.”*³⁰

La capacidad de pago del contribuyente motiva la intención del legislador a determinar impuestos acordes a la realidad económica de Guatemala, cumpliendo con la justicia tributaria para que también no se extienda a los extremos, cargándole más impuestos a un sector de contribuyentes por el hecho de obtener mayor riqueza, lo cual todo tiene que determinarse conforme a la capacidad contributiva y la equidad tributaria.

2.6 Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad pretende establecer un balance entre la riqueza o bienes de personas que realizan una actividad comercial o profesión liberal y la aportación a los gastos públicos mediante los impuestos, en el cual el Estado debe de recaudar el importe fiscal sin alcanzar la extinción de dichos bienes. El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece en su parte conducente 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”*

Tomando en cuenta lo estipulado por la Constitución Política de la República, el Estado no puede establecer tasas impositivas que promuevan la confiscación de los bienes del contribuyente, ni imponer multas superiores al aporte del impuesto, por lo que su facultad legislativa debe de limitarse a obtener los ingresos económicos proporcionalmente a sus necesidades y capacidad de pago.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad expone: *“La descomposición factorial del artículo daría el resultado siguiente: a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho a la propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias. Esta Corte estima que efectivamente, la Constitución Política de la República protege la*

³⁰ Amatucci, Andrea. Op. Cit. Pág. 271.

*propiedad privada como un derecho inherente al ser humano, garantiza su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación de bienes, así como las multas e impuestos confiscatorios...*³¹

El autor César Landa Arroyo sobre el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria comenta: *“La obligación tributaria comporta, desde ya, una afectación, tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental a la propiedad, por lo que se debe cuidar que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado, no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas.”*³²

Este principio aporta una limitación fundamental al poder impositivo del Estado, estableciéndose que el contribuyente no será deudor tributario más allá de la confiscación de sus bienes.

El autor Jorge Bravo Cucci comenta que: *“cuando un tributo absorbe una parte sustancial de la renta, cualquier cobranza por ese concepto sería confiscatoria (...). Así también, se nos cita la sentencia del Tribunal Constitucional alemán del 27 de julio de 1995, que consideró que un tributo es confiscatorio cuando su gravamen es superior al 50% de la riqueza del contribuyente.”*³³

2.7 Principio de autonomía o independencia funcional

En Guatemala el sistema de contrapesos establecido entre los tres organismos del Estado principales, tiene la misma función que las entidades de control que establece la ley.

La Contraloría General de Cuentas por ejemplo pretende realizar y cumplir una función de control sobre el gasto público, otorgándole la ley facultades y

³¹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 7, expediente No. 164-87, página No. 28, sentencia: 25-02-88.

³² Landa Arroyo. César. Constitucionalización del Derecho Mercantil. Universidad Católica del Perú. Perú, 2002. Pág. 260.

³³ Bravo Cucci, Jorge. Fundamentos de derecho tributario. Palestra Editoriales. Sevilla, 2003. Pág. 207.

atribuciones autónomas e independientes para evitar cualquier influencia que desvíe sus objetivos institucionales en cuanto al manejo lícito de los recursos públicos.

De igual manera la institucionalización de la administración tributaria pretende establecer una independencia funcional con atribuciones autónomas que no permitan la intromisión de influencias políticas que promuevan la malversación de fondos a cuentas personales de funcionarios y empleados públicos; por tanto, la autonomía e independencia funcional de la administración tributaria, es un principio fundamental para la justicia tributaria y del poder impositivo del Estado de una manera justa, equitativa y apegada a Derecho.

CAPÍTULO III

EL ESTADO Y SU PODER IMPOSITIVO

3.1 Generalidades del Estado

En un concepto del autor Jorge Berchloc, comenta que: *“El Estado resulta ser la organización institucional – jurídica – política que monopoliza el uso de la fuerza y que estructura la sociedad, obteniendo acatamiento, orden por el doble juego de la aceptación a su autoridad y la amenaza de coerción.”*³⁴

El Estado tiene la necesidad de organizarse social, política y jurídicamente para fortalecer su capacidad coercitiva, estableciendo su voluntad con la finalidad de alcanzar el bienestar común de las personas y de su medio ambiente. Ante estas necesidades públicas, el Estado establece un orden jurídico que regula las relaciones dentro de la sociedad, con el objetivo de establecer un orden social que promueva la convivencia entre todos los ciudadanos.

El Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que el: *“Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”*.

Para alcanzar el interés estatal de proteger a la persona y a la familia como génesis primario de los valores de nuestra sociedad y como es establecido en el preámbulo de nuestra Constitución Política, es fundamental que el Estado tenga facultades para imponer un sistema tributario acorde a las necesidades de organización y funcionamiento.

3.2 La actividad del Estado

Con los fines enunciados relativos a alcanzar la protección social, jurídica y económica de las personas y la familia, el Estado realiza una actividad pública encaminada a proveer de los servicios necesarios para alcanzar la realización común. Esta actividad se manifiesta en un conjunto de actos jurídicos y

³⁴ Berchloc, Jorge O. Temas de Teoría del Estado. Fondo Editorial de Derecho y Economía. Buenos Aires, Argentina. 2003. Pág. 53.

administrativos que pretenden hacer cumplir con los fines que la Constitución Política de la República de Guatemala establece al determinar su organización y funcionamiento.

La actividad estatal requiere de un costo que debe de ser cubierto principalmente por la recaudación de tributos, los cuales representan el principal financiamiento económico para la prestación de los servicios públicos. Esta actividad la realiza a través de sus órganos públicos, los cuales están representados principalmente por tres poderes soberanos, el órgano legislativo, ejecutivo y judicial.

Cada uno de estos órganos estatales necesita de una contribución económica para su funcionamiento, la cual es establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 237 establece: *“El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar.”*

Este presupuesto general procura que los órganos estatales y sus instituciones centralizadas, descentralizadas y autónomas, obtengan los recursos económicos suficientes cada año para desempeñar efectivamente la actividad estatal en conjunto. La actividad estatal no se ejerce con soberanía absoluta, la misma debe estar sujeta al orden jurídico vigente y al cumplimiento de los fines y principios que regulan los diferentes actos administrativos.

3.2.1 Principio de cumplimiento finalista

La principal finalidad del Estado es la protección de las personas y la familia, así lo manifiesta el Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Con la finalidad de alcanzar el bienestar general, el Estado no debe de desviar sus atribuciones finalistas y todos los recursos disponibles deben de ser utilizados para alcanzar una adecuada organización, funcionamiento e inversión pública.

En Guatemala la actividad estatal se ha visto motivada por la apropiación de los recursos del Estado, desviando la inversión pública para el enriquecimiento ilícito mediante la corrupción y otros medios de apropiación que han afectado el desarrollo del país y el alcance de los fines públicos.

3.2.2 Principio de transparencia

Este principio tiene relación a la publicidad de los actos administrativos del Estado, el Artículo 30 de la Constitución Política de la República establece que todos los actos de la administración son públicos, de esta manera, la actividad estatal tiene que tener la transparencia necesaria para evitar cualquier acto ilícito que tenga la finalidad de apropiarse con fondos públicos.

3.2.3 Principio de probidad

El Artículo 107 de la Constitución Política de la República establece que todos los trabajadores del Estado están al servicio de la administración pública. El Artículo 154 del mismo cuerpo legal establece que los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y nunca superiores a ella.

La probidad es un principio que debe estar ligado a la actividad estatal, con la finalidad de que el Estado, mediante sus órganos públicos, pueda cumplir con los fines establecidos por la ley.

3.2.4 Principio de eficacia

La eficacia es un principio que pretende establecer el cumplimiento efectivo de los servicios públicos en tiempo, y que estos satisfagan las necesidades básicas de los ciudadanos. El Artículo 7 de la Ley del Organismo Ejecutivo establece la obligación de los funcionarios públicos en cuanto a velar porque la administración pública se desarrolle en armonía y de acuerdo a los principios que la orientan y que de esta manera el régimen jurídico administrativo del Estado propicie la eficiencia y eficacia en todos sus actos.

3.3 El poder impositivo del Estado

El Estado siempre ha requerido de recursos para satisfacer sus necesidades económicas con fines públicos, estos recursos provienen principalmente de los particulares, que tienen la obligación constitucional de contribuir con los gastos del Estado.

El autor Joaquín Ortega citado por Sergio de la Garza comenta: *“la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.”*³⁵

De acuerdo a estas necesidades económicas, la Constitución Política de la República de Guatemala faculta al Estado a imponer cargas tributarias a actividades lucrativas de los particulares. El poder impositivo del Estado está establecido principalmente en la Constitución Política de la República, el Artículo 135 constitucional establece que: *“Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;...”*.

La Constitución Política de la República de Guatemala le otorga el poder al Estado de requerir el cumplimiento a los impuestos a los contribuyentes, como una forma cívica de contribuir al adecuado funcionamiento de los gastos públicos. Además, el Artículo 237 de la Constitución Política de la República establece en su parte conducente que: *“Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos.”* No es desconocida la necesidad del Estado a realizar su actividad impositiva mediante la creación de instrumentos jurídicos imperativos con el objetivo de cubrir sus gastos, mediante la recaudación, control y fiscalización de los impuestos.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República establece: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos*

³⁵ De La Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. Pág. 5.

ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado...”.

Este precepto constitucional es la principal norma jurídica que le otorga el poder impositivo al Estado, estableciendo que por medio del organismo legislativo, éste tiene la atribución de crear mediante una ley, el establecimiento de impuestos ordinarios y extraordinarios para contribuir a los gastos públicos.

La Corte de Constitucionalidad al respecto establece: *“El Artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos.”*³⁶

El Estado tiene potestad impositiva para crear impuestos ordinarios y extraordinarios según sus necesidades. El autor Flores Zabala al respecto comenta que los ingresos ordinarios: *“son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada año fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir los gastos ordinario.”*³⁷

En cuanto a los impuestos extraordinarios, el autor Flores Zabala indica que: *“Los ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben solo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra (o acuerdos de paz, en el caso de Guatemala), epidemia, catástrofe, déficit, etcétera.”* Un ejemplo de los impuestos extraordinarios en Guatemala es el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz, establecido en requerimiento a los Acuerdos de Paz firmados entre el Estado de Guatemala y las Fuerzas Revolucionarias de Guatemala.

³⁶ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 40, expediente No. 533-95, página No. 34, sentencia: 20-06-96.

³⁷ Flores Zabala, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Editorial Porrúa. México, 1982. Pág. 23.

3.4 Finalidades del poder impositivo del Estado

El Estado ante su poder impositivo busca varias finalidades fundamentales; una de ellas es que el tributo debe tener una eficiente recaudación, control y fiscalización por la Administración Tributaria; es decir, debe lograr alcanzar cubrir el presupuesto de cada año para todas sus instituciones públicas.

Ante su función recaudadora, el Estado invierte recursos económicos en infraestructura, organización y funcionamiento de la Administración Tributaria, por tanto, el costo por recaudar debe de ser menor a la recaudación general y que los resultados alcancen las metas institucionales establecidas en cada año fiscal.

En Guatemala en los últimos años la recaudación tributaria se ha visto por debajo de las metas establecidas al inicio del año fiscal, lo que ha motivado el cambio constante del Superintendente de Administración Tributaria, esto derivado de los altos índices de corrupción, tráfico de influencias, contrabando, evasión fiscal, defraudación aduanera, falta de cultura tributaria, entre otros fenómenos que minimizan esta finalidad del poder impositivo del Estado.

La eficiencia es otra de sus finalidades determinantes para establecer si el poder impositivo del Estado, cumple con lo establecido en la Constitución Política de la República y las leyes en la materia.

El Estado es una organización política que tiene la finalidad de proporcionar a sus ciudadanos el alcance del bienestar general. A éste se le atribuye un poder público que le permita establecer un orden social acorde a las costumbres, valores y principios de la sociedad. El Estado de Guatemala es un Estado representativo, por tanto, la población por medio de la emisión del voto establece los funcionarios que tomarán los cargos públicos. La satisfacción popular es una de las finalidades del poder impositivo del Estado, debiendo ser aceptada su actividad recaudadora, y posterior inversión en el cumplimiento de los servicios públicos.

Los impuestos tienen como fin costear los servicios públicos que el Estado presta a la población, para que el aporte o contribución del ciudadano tenga el equivalente al acceso eficiente de los servicios públicos.

En ese sentido, los impuestos deben redundar en el beneficio general de la población y que los mismos no terminen o sean dirigidos a la apropiación ilícita de los funcionarios de turno. El Estado tiene cargas sociales como la ejecución de programas, proyectos, políticas públicas y cualquier actividad de los órganos estatales encargados de ejercer la administración pública para satisfacción colectiva.

Otra de las finalidades del poder impositivo del Estado es determinar mediante un orden jurídico, establecer de forma clara, con equidad y justicia tributaria, la imposición de cargas tributarias, debido a que éstas gravan las ganancias del trabajo de los particulares.

El deber jurídico y civil de aportación de los contribuyentes debe de estar protegido mediante normas que regulen objetivamente los hechos generadores del impuesto y no estar sujeto a la discrecionalidad o analogías del parte del Estado, esto debido a que ese deber de contribuir le otorga al contribuyente el derecho de exigir el servicio público que necesita. La autora Andrea Amatucci al respecto comenta que esta finalidad tiene una relación entre el ciudadano que aporta según su capacidad de pago y el que recibe el servicio público, indicando que: *“dé cada uno según la capacidad y a cada uno según las necesidades.”*³⁸

3.5 Límites del poder impositivo del Estado

La facultad impositiva del Estado tiene limitaciones que pretenden proteger al contribuyente ante la coercitividad exclusiva del poder público. El primer considerando del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece: *“Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.”*

³⁸ Amatucci, Andrea. Tratado de derecho tributario. Editorial Temis. Bogotá, 2001. Pág. 243.

El considerando citado establece que la Constitución Política de la República de Guatemala regula limitaciones jurídicas para que el Estado pueda realizar su actividad recaudadora sin que se extralimite y afecte derechos de las personas.

El poder impositivo como facultad para exigir prestaciones económicas a los contribuyentes deben de evitar facultades arbitrarias o absolutas por parte del Estado. El Artículo 239 de la Constitución Política de la República establece en su parte conducente que el Estado debe decretar impuestos: “conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria...”.

La necesidad de obtener recursos económicos debe de cuidar de no violentar preceptos jurídicos fundamentales en contra de los contribuyentes, tomándose en cuenta circunstancias jurídicas, sociales y económicas relevantes para determinar la capacidad impositiva del Estado.

El poder impositivo no puede estar sin limitaciones debido a que se podría abusar de dicha facultad. El autor Luis Alberto Delgadillo Gutiérrez comenta: *“De esta manera, la fuerza del Estado se transforma en poder público sometido al derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por la ley.”*³⁹

No existen más limitaciones al poder impositivo del Estado que las jurídicas, debido a que las leyes generales y especiales en materia tributaria, no pueden tomar otras fuentes del derecho sino las propias leyes, con el objetivo de no exponer a los contribuyentes a arbitrariedades por parte del Estado.

Las limitaciones jurídicas surgen de situaciones sociales y económicas de los propios contribuyentes, como la necesidad de obtener ganancias para el sostenimiento de la familia, su capacidad de pago, prohibición a la confiscación de sus bienes, prohibición a la doble o múltiple tributación, entre otros, los cuales fueron analizados en el capítulo anterior.

³⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Alberto. Principios de derecho tributario. Editorial Limusa. México, 2005. Pág. 45.

Estas situaciones sociales y económicas determinan las limitaciones jurídicas al poder impositivo del Estado, al no permitir una actividad pública como lo es la recaudación, control y fiscalización de los impuestos y sobrepasar atribuciones más de las que están establecidas en la Constitución Política de la República y las leyes en la materia.

CAPITULO IV

LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

4.1 Creación

La Superintendencia de la Administración Tributaria tiene sus antecedentes en los Acuerdos de Paz, los cuales establecieron la necesidad de crear un nuevo sistema tributario que mejorara la recaudación, control y fiscalización de los tributos; además, que se erradicaran los problemas que han afectado al fisco guatemalteco por mucho tiempo como lo es la corrupción, el tráfico de influencias, contrabando aduanero, peculado y un deficiente régimen tributario que no permitía que llegaran los recursos públicos aportados por los contribuyentes.

De esta manera, en los Acuerdos de Paz se establecieron los mecanismos políticos, económicos y jurídicos para fortalecer el régimen tributario en Guatemala, especificándose que debía de crearse una institución independiente que realizara la función recaudadora con la mayor transparencia posible.

Los compromisos fiscales alcanzados en 1996 en Guatemala, tendrían como una de sus principales finalidades elevar la recaudación fiscal y erradicar la evasión fiscal en todas sus manifestaciones, promoviendo la creación de un orden jurídico especializado que regulara sustancialmente las relaciones jurídicas entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

El segundo considerando de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala indica: *“Que en los Acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de la República en diciembre de 1996, se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permitan incrementar la carga tributaria del país.”*

De esta manera, el Estado, mediante la intervención del Organismo Legislativo inicia una serie de reformas y decretos de leyes fiscales que pretendían fortalecer el sistema tributario desde el ámbito jurídico, y que le diera a una sola institución el

encargo de la administración de la recaudación fiscal. Esto debido que con anterioridad, la recaudación y fiscalización de los impuestos internos estaba a cargo de la Dirección General de Rentas Internas y de los impuestos externos a cargo de la Dirección General de Aduanas, las cuales además de estar divididas, eran fuente de corrupción y tráfico de influencias que afectaba la eficacia de la recaudación de impuestos.

De esta manera, en 1998 el Congreso de la República de Guatemala crea el Decreto número 1-98 que contenía la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, estableciéndose en la misma la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual tomaría el control de la recaudación y administración de los impuestos internos y externos. Como entidad responsable de la administración tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria inicia un proceso de modernización, tecnificación y profesionalismo en todos sus niveles, fortaleciendo las capacidades de recaudación y control en los procesos tributarios.

En ese sentido, la Administración Tributaria motivada por mejorar los servicios a los contribuyentes y subir la recaudación fiscal, fortalece sus dependencias y establece procedimientos operativos modernos, mejorar las políticas de administración de recursos humanos e introduce tecnología avanzada que mejoró los índices de control automatizados.

Como todo proceso de cambio, el control sobre la administración de los tributos se va realizando paulatinamente, de esta manera, el Órgano Legislativo estableció en el Artículo 49 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que ésta deberá ir asumiendo de forma gradual, total o parcialmente, las funciones, atribuciones y competencias que tenga asignadas la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas.

Uno de los detalles que se tomó en cuenta en la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria para que pudiera iniciar sus funciones, fue la constitución de su Directorio, integrado temporalmente por el Ministro de

Finanzas Públicas, como Presidente, el Viceministro de Finanzas Públicas como su suplente y cuatro directores titulares y sus respectivos suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una nómina de 12 candidatos, así como el Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como secretario y también es nombrado por el Presidente de la República.

Desde el inicio la dependencia a la Presidencia de la República, muestra una de las principales debilidades de la Superintendencia de Administración Tributaria para poder ejercer eficientemente la administración del sistema tributario en Guatemala, debido a que siendo una institución creada para mejorar la recaudación, ésta estaría ligada a la subordinación del Organismo Ejecutivo externa e internamente debido a que su presidente lo conformaba el Ministro de Finanzas Públicas y el nombramiento del Superintendente lo realizaría el Presidente de la República.

La Superintendencia de Administración Tributaria finalmente toma el control de la administración de los impuestos en 1999, mediante el Acuerdo No. 5-99 emitido por el Superintendente de Administración Tributaria, dejando en el pasado a la Dirección de Rentas Internas y a la Dirección General de Aduanas, afectadas por señalamientos de corrupción, evasión fiscal y baja recaudación.

4.2 Objeto de su creación

Como se ha expuesto, la administración de los impuestos era ejercida por la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas, debiendo el Estado mejorar la institucionalización de la administración tributaria. De esta cuenta, el Organismo Legislativo plasma en el primer considerando del Decreto 1-98: *“Que es necesario reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social en salud, educación, seguridad civil, vivienda e infraestructura; así como para la modernización del Estado.”*

El objeto de su creación también está establecido en el Artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual preceptúa que: *“La Superintendencia de Administración Tributaria. Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como de personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”*

Uno de los principales fundamentos de su creación es su autonomía funcional, la cual debe de garantizar que todas sus gestiones las realizará acorde a la ley y no a intereses propios. El Artículo 3 de la ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que: *“Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria contenidas en la legislación en la materia...”*.

De esta cuenta, la Superintendencia de Administración Tributaria es la institución encargada de ejercer las funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de los impuestos. El objeto de su creación debe de fundamentarse en la libertad de ejercer sus funciones con autonomía e independencia.

4.3 Principales funciones

La Ley Orgánica de la Administración Tributaria establece un conjunto de funciones que deberá cumplir la Administración Tributaria. En su Artículo 3 expone cuáles serán sus funciones específicas, entre las cuales están:

- a) *Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.*

Esta es la función genérica de la Administración Tributaria, en la cual se establece la importancia de integrar las atribuciones de recaudación, control y

fiscalización en una sola institución, lo que antes eran ejercidas por la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Adunas.

En la actualidad estas funciones son desarrolladas por dependencias con competencias específicas, cada una realiza según sus atribuciones la verificación, recaudación, control, fiscalización, inspección y administración de los impuestos, entre otras obligaciones según lo establecen las leyes y reglamentos en la materia.

Los registros y recopilación de datos automatizados fue uno de los avances de modernización de la Superintendencia de Administración Tributaria. La necesaria agilización y celeridad de los servicios fiscales promovió la implementación de mecanismos electrónicos que facilitaran los accesos al contribuyente. Estas funciones mejoraron la recaudación a niveles sin antecedentes, fortaleciendo a la institución y la credibilidad social en sus inicios.

Otra de las funciones principales de la Administración Tributaria es:

e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables de los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

La persecución de infractores es una de las principales funciones de la Administración Tributaria, teniendo legitimidad para accionar ante los órganos jurisdiccionales en contra de contribuyentes morosos que no han cumplido con los pagos de los impuestos en los plazos establecidos en la ley.

En la actualidad esta situación puede alcanzar instancias penales, las cuales han sido reformadas para fortalecer la recaudación tributaria de contribuyentes en mora. Esta circunstancia queda establecida también en otras de sus funciones específicas, citando *el inciso g) del Artículo 3 de su Ley Orgánica, que determina que la Administración Tributaria podrá:*

g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.

La Administración Tributaria también tiene funciones de asesoramiento, la cual debe promover en materia fiscal cuando se presentan las reformas o creación de decretos ante el Organismo Ejecutivo, con el objetivo de mejorar la recaudación, fiscalización y administración de los impuestos.

El último párrafo del Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en su parte conducente establece que: *“Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria; para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad, entre otros, contenedores, camiones y otros medios de transporte terrestre, lacustre o aéreo dentro del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el Reglamento de esta Ley establezca y no podrán tener la categoría de Intendencias.”*

La Superintendencia de Administración Tributaria integra dentro de su organización intendencias y unidades que ejercen las funciones de la institución, de esta cuenta, estas dependencias forman parte importante de su estructura y funcionamiento.

4.4 Organización

Como se mencionó anteriormente, la Superintendencia de Administración Tributaria se estructura con dependencias y unidades que pretenden alcanzar el cumplimiento de sus atribuciones. El Artículo 6 de su Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que: *“El reglamento interno de la SAT establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento*

establecerá a que dependencia o dependencias competará conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejercerá sus funciones con base en el principio de descentralización.”

4.4.1 El Directorio

El Directorio es la dependencia de mayor jerarquía en la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual está integrado según el Artículo 8 de su Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria por:

- a) En forma ex-oficio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo presidirá. Su suplente será el Vice Ministro de Finanzas que él designe.*
- b) El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto y que actuará como secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que el asigne.*
- c) Cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en la ley.*

Entre las funciones principales del Directorio está su intervención en consulta previa de toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria. Como institución superior de la Administración Tributaria, el Directorio tiene funciones de dirección de todas las dependencias que la integran. Las funciones del Directorio están establecidas en el Artículo 7 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, su función general es: *“dirigir la política de la Administración Pública y velar por su buen funcionamiento,…”*.

4.4.2 Superintendente de Administración Tributaria

El Superintendente de Administración Tributaria es la autoridad máxima administrativa. El Artículo 22 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que el Superintendente: *“es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico en la SAT.*

Tiene a su cargo la administración y dirección general de la SAT, sin perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponden al Directorio.”

El Superintendente es el funcionario que ejerce la administración del sistema tributario; además, organiza y ejecuta las políticas fiscales que le traslada el Organismo Ejecutivo. El segundo párrafo del Artículo 22 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que: *“El Superintendente ejercerá con absoluta independencia criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley. Sin perjuicio de lo que establecen otras leyes, el Superintendente es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de sus actos.”*

La independencia funcional del Superintendente de la Administración Tributaria debe de ser absoluta, para evitar el tráfico de influencias de funcionarios superiores jerárquicamente de los que depende su nombramiento, como lo es el Presidente de la República y que de esta manera se pueda ver afectada la recaudación y administración de los impuestos.

El Artículo 24 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece: *“El Superintendente será nombrado por el Presidente de la República quien lo seleccionará de una terna propuesta por el Directorio de la SAT. El nombramiento será por tiempo indefinido.”* Separar su autonomía o independencia funcional con la necesidad de atender órdenes de quien lo nombra para ocupar el cargo, es relativamente difícil, lo que coloca al Superintendente en una situación difícil para ejercer su independiente funcional.

Las calidades que debe de tener el Superintendente están reguladas en el Artículo 25 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual establece que: *“Para ser Superintendente se requieren las calidades siguientes;*

a) Ser guatemalteco.

b) Ser mayor de treinta años de edad.

- c) *Ser de reconocida honorabilidad y capacidad profesional.*
- d) *Encontrarse en el goce de sus derechos civiles.*
- e) *Ser profesional acreditado con grado académico en el área económica financiera o jurídica a nivel de licenciatura o post grado.*
- f) *Haber ejercido la profesión a que se refiere el inciso anterior, por lo menos durante 5 años.”*

4.4.3 Intendencia de Fiscalización

La función de fiscalizar le corresponde a la Intendencia de Fiscalización, la cual ejerce principalmente la inspección de los impuestos internos. El Artículo 33 del Reglamento de la Superintendencia de Administración Tributaria establece: *“la Intendencia de Fiscalización, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.”*

Su atribución de impacto en el cumplimiento al pago de los impuestos determinados, es la que da relevancia entre todas sus funciones específicas, analizando el cumplimiento de la obligación tributaria en el pazo y modo establecidos en la ley en la materia.

4.4.4 Intendencia de Asuntos Jurídicos

La Intendencia de Asuntos Jurídicos es la encargada de realizar todas aquellas gestiones procesales, sea en la fase administrativa o judicial. En la fase administrativa se encarga de verificar el cumplimiento de todas las diligencias establecidas en la ley para que la resolución final tenga fuerza ejecutiva y validez para accionar judicialmente. En la fase judicial, sus abogados defienden los intereses de la Administración Pública en los procesos de contencioso administrativo, económico coactivo y hasta en instancias penales según sea el caso.

El Artículo 34 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establece: *“La Intendencia de Asuntos Jurídicos, es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil.”*

4.4.5 Intendencia de Coordinación de Operaciones

La intendencia de Coordinación de Operaciones es la intendencia con pocos años de creación, la cual se encargada de supervisar el cumplimiento de los planes estratégicos que pretenden mejorar los servicios fiscales hacia los contribuyentes y la recaudación de los impuestos.

El Artículo 35 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que sus funciones generales están: *“Coordinar y supervisar que las directrices, planes e instrucciones emitidas por las dependencias con funciones normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos, sean cumplidas y ejecutadas bajo criterios de efectividad y calidad por las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos, las Gerencias Regionales, La Gerencia de Atención al Contribuyente y otras figuras organizativas con funciones de ejecución.”*

4.4.6 Intendencia de Aduanas

La intendencia de Aduanas es la encargada de la inspección de los impuestos y aplicación de aranceles que surgen del tráfico internacional de mercancías y que son ingresadas a Guatemala de manera temporal o permanente.

El Artículo 31 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que sus funciones generales están: *“La Intendencia de Aduanas, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de*

administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.”

4.4.7 Intendencia de Recaudación y Gestión

La Intendencia de Recaudación y Gestión se encarga de desarrollar las competencias de administración y gestión, principalmente del Registro Tributario Unificado, realizando gestiones de inscripción, actualización y cierre de los negocios.

El Artículo 32 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establece: *“La Intendencia de recaudación y Gestión, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que faciliten, controles y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.”*

4.5 El nombramiento del Superintendente de Administración Tributaria

Como se ha expuesto, el Superintendente es la autoridad administrativa de mayor jerarquía dentro de la Administración Tributaria, ejerce su representación y tiene facultades de dirección y ejecución en todo lo relevante a la recaudación, control y fiscalización de los impuestos.

En cuanto a su nombramiento, el Artículo 24 de la Ley Orgánica Superintendencia de Administración Tributaria establece: *“El Superintendente será nombrado por el Presidente de la República quien lo seleccionará de una terna propuesta por el Directorio de la SAT. El nombramiento será por tiempo indefinido.”* Aunque el citado Artículo establece que será por tiempo indefinido, éste puede removerse con el cambio de gobierno cada cuatro años o por el incumplimiento a las metas fiscales de cada año.

Uno de los problemas que se presenta en cuanto a su nombramiento, es que el mismo es realizado por el Presidente de la República, lo que en la actualidad ha promovido al tráfico de influencias para la obtención ilícita de los recursos públicos.

De esta cuenta, el nombramiento del Superintendente de Administración Tributaria se ha vuelto un nombramiento político, debilitando la autonomía e independencia funcional de la Administración Tributaria. En el siguiente capítulo se desarrollará más afondo este tema.

CAPÍTULO V

ANÁLISIS JURIDICO DE LA LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y SU VULNERABILIDAD INSTITUCIONAL EN CUANTO A SU CARÁCTER TÉCNICO E INDEPENDENCIA FUNCIONAL

5.1 Consideraciones generales

La Superintendencia de Administración Tributaria es la institución encargada de la administración de los impuestos internos y externos en Guatemala. Históricamente el poder impositivo del Estado ha propiciado al establecimiento de normas de carácter jurídico en materia tributaria para que dicha facultad tuviera la coercitividad necesaria y que toda persona afecta a un impuesto, pudiera contribuir con los gastos públicos.

La relación jurídica entre los sujetos de la obligación tributaria produce una prestación económica sin contraprestación directa, debido a que posteriormente esta se recibe indirectamente por medio de los servicios públicos. Esta relación se fundamenta en la necesidad de que el ciudadano contribuya en la carga publica para hacer efectiva la organización y funcionamiento del Estado.

Como se ha expuesto en la presente investigación, el poder impositivo del Estado tiene ciertos parámetros limitantes para que la relación jurídica con el contribuyente, no violente derechos fundamentales de éstos, principalmente aquellos relativos a sus bienes.

La legislación tributaria vigente ha procurado que estas limitantes se manifiesten en instrumentos jurídicos sustantivos y adjetivos que cumplan con el *nullum tributum sine legi*. Aunque las últimas reformas han fortalecido el sistema tributario guatemalteco, han quedado algunas circunstancias jurídicas que debilitan su eficiente aplicación.

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene la función de la administración eficiente de los impuestos y de velar por el estricto cumplimiento de las leyes en materia tributaria, fomentando la contribución de manera voluntaria y

coercitivamente ante la negación del cumplimiento tributario. Ante esta función general, es importante que cuente con una independencia funcional sin intervención de funcionarios u órganos estatales que desvirtúen adecuadamente sus funciones, atribuciones y obligaciones que le establecen las leyes en la materia.

Actualmente la intervención a la voluntad y responsabilidades del Superintendente ha afectado la transparencia de sus gestiones, promoviendo la corrupción, malversación de fondos públicos y el tráfico de influencias.

5.2 La autonomía e independencia funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria es una institución estatal con importantes atribuciones, responsabilidades y funciones, debido a que es la encargada de la recaudación tributaria y la responsable de alcanzar las metas fiscales para que cada año el Estado pueda seguir organizado y funcionando eficientemente.

Actualmente su autonomía o independencia se ha visto vulnerada debido a la gran influencia que tiene el Organismo Ejecutivo sobre la misma, principalmente la del Presidente de la República.

El cuarto considerando de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece: *“Que para alcanzar los objetivos planteados en los considerandos anteriores, es indispensable crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios en la cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa.”*

Esta independencia funcional y administrativa se ha vuelto deficiente debido a que el Organismo Ejecutivo ejerce un control directo sobre sus funciones, desde el nombramiento de los miembros del Directorio, el cual es presidido por el Ministro de Finanzas Públicas y las injerencias principalmente por el Presidente de la República al facultarle el nombramiento de los otros dos miembros del mismo.

El Presidente de la República ha intervenido no solo en su independencia técnica funcional, sino también administrativa al indicarle al Superintendente a quienes debe de nombrar para que sean colocados en puestos importantes como las Intendencias o Gerencias, como lo hemos visto en los últimos acontecimientos en Guatemala, situación que ha llevado a procesos judiciales al Presidente de la República y otros políticos.

La influencia del Organismo Ejecutivo tiene su fundamento en la ley y principalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual en su Artículo 183 inciso q) establece que: *“Son funciones del Presidente de la República: (...) q) Administrar la hacienda pública con apego a la ley.”*

De esta manera, la administración de la hacienda pública es una de las funciones constitucionales del Presidente de la República, por tanto, su injerencia en la Superintendencia de Administración Tributaria tiene carácter constitucional y cualquier restricción a lo preceptuado en la Constitución Política de la República, tendría que ser declarado inconstitucional. En ese sentido, el problema no puede ser solventado con una simple reforma a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, como lo han realizado actualmente los legisladores mediante las reformas a dicha Ley Orgánica por medio del Decreto 37-2016.

La función de recaudación, control y fiscalización de los impuestos internos y externos le pertenecen al Presidente de la República, la cual era delegada en la Dirección de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas, instituciones creadas por el Organismo Ejecutivo en cumplimiento del mandato constitucional.

De esta manera, para intentar evitar una intervención directa del Organismo Ejecutivo, se tiene que alcanzar cambios constitucionales. Instituciones con rango constitucional como la Contraloría General de Cuentas y el Ministerio Público, tienen una función de control y fiscalización de las actividades y gestiones que realizan en ejercicio de sus funciones los tres poderes públicos principales del Estado y sus dependencias, partiendo de que en la postulación y nombramiento de los funcionarios que las dirigen, participan distintos poderes públicos y privados como las

universidades del país, lo que les otorga mayor independencia funcional y minimiza la injerencia política.

Aunque en las nuevas reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, le atribuyen participación a otros poderes del Estado y a otras instituciones de carácter privado, la injerencia de Presidente de la República no podrá limitarse debido a que en la constitución del Directorio y posteriormente éste en el nombramiento del Superintendente de la Administración Tributaria, se tendrá un alto grado de intervención del Ministerio de Finanzas Públicas y por ende, aún en forma indirecta, del Presidente de la República.

En el nombramiento del Directorio participan, con las nuevas reformas, más dependencias privadas, pero de igual manera, tendrá el Presidente de la República la potestad de determinar los otros dos miembros del Directorio, como lo establece el Artículo 8 literal b) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, por ende, estos miembros más el Ministro de Finanzas Públicas, tomarán la decisión de quien será el jefe de la Administración Tributaria.

En consideración de lo expuesto, las instituciones de control o fiscalización citadas tienen una participación importante para la adecuada utilización del gasto público y de las gestiones que realizan los funcionarios y empleados públicos, las cuales con rango constitucional tienen mayor independencia y autonomía para ejercer eficientemente sus funciones, como lo ha hecho recientemente la Contraloría General de Cuentas al establecer intervenciones y hallazgos importantes contra funcionarios de gobierno.

Otro ejemplo importante y muy notable actualmente es la actuación que está teniendo el Ministerio Público, el cual su Fiscal General es nombrado por el Presidente de la República, pero al tener rango constitucional y establecerse las limitaciones del Presidente para su destitución de forma muy genérica, le ha facilitado al Organismo Legislativo, como ente de contrapeso, limitar jurídicamente este derecho sin llegar a inconstitucionalidades.

Esta situación ha disminuido la facultad del Presidente de la República a intervenir en el Ministerio Público, el cual con las últimas reformas se ha fortalecido técnica e institucionalmente para ejercer con autonomía e independencia funcional, las funciones que le establece la Constitución Política de la República y las leyes en la materia.

De esta manera, contrario a lo expuesto de las instituciones de control o fiscalización con rango constitucional como la Contraloría General de Cuentas y el Ministerio Público, la Superintendencia de la Administración Tributaria es una institución vulnerable a la intervención e injerencia política, debido a que no se le puede limitar la injerencia del Presidente de la República sobre la hacienda pública como lo establece el Artículo 183 inciso q) de la Constitución Política de la República.

5.3 La injerencia política en las decisiones de la Superintendente de Administración Tributaria

Como se ha citado anteriormente, la injerencia política en la Superintendencia de la Administración Tributaria es bastante elevada y evidente, principalmente por la intervención exclusiva del Organismo Ejecutivo para manejar la recaudación de la hacienda pública y el nombramiento de los funcionarios de la misma.

El Artículo 193 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: *“Para el despacho de los negocios del Organismo Ejecutivo, habrá los ministerios que la ley establezca, con las atribuciones y competencias que la misma les señale.”* De esta cuenta, el Ministerio de Finanzas Públicas es el Ministerio encargado de la recaudación, control y fiscalización de los impuestos. Esta intervención no solo se ve al tomar la presidencia del Directorio, sino que como superior jerárquico de la Administración Tributaria, el Superintendente está subordinado al mismo, pudiendo la intervención del Ministro de Finanzas Públicas afectar la independencia de la institución.

Esta injerencia, aún cuando no intervenga directamente el Presidente de la República, como se indica en las reformas citadas anteriormente por el Congreso de la República, el Ministro de Finanzas Públicas como subordinado de éste, tendrá la

facilidad de intervenir a sugerencia del Presidente, lo que podría manifestarse una independencia funcional simulada que afectaría el cumplimiento de los fines establecidos en la ley.

La injerencia política puede ser reducida o minimizada al igual que en el caso del Ministerio Público si se realizan las reformas adecuadas en los instrumentos jurídicos idóneos para fortalecer la institucionalidad de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

Como se ha expuesto, las reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria solo provocan una controversia jurídica difícil de solventar y que lleva al planteamiento de situaciones inciertas o no muy claras jurídicamente.

El Artículo 35 literal i) de la Ley del Organismo Ejecutivo, el cual preceptúa que: *“Al Ministerio de Finanzas Públicas le corresponde cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, a ejecución presupuestaria y el registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado, para ello, tienen a su cargo las siguientes funciones: (...) i) Recaudar, administrar, controlar y fiscalizar los tributos y, en general, todas las demás rentas e ingresos que deba percibir el Gobierno, de conformidad con la ley.”*

En ese sentido, la intervención del Organismo Ejecutivo no solo es un problema de rango constitucional, debido a que también en el orden jurídico ordinario la intervención de un Ministro siempre afectaría la independencia de la Superintendencia de la Administración Tributaria, esto porque aunque legalmente se limitara la intervención del Presidente de la República conforme a las reformas realizadas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, ésta intervención ejecutiva no garantizaría una adecuada independencia funcional.

Además, hay que hacer la salvedad que las actuales reformas a la Ley Orgánica de la SAT, podrían caer en serias inconstitucionalidades debido a lo

regulado en el Artículo 183 literal q) de la Constitución Política de la República, también sería una limitación aparente debido a que el Ministerio que por mandato legal le corresponde la administración de la recaudación, control y fiscalización de los impuestos, está a la subordinación del Presidente de la República.

5.4 El carácter técnico y fortalecimiento institucional

El Decreto número 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, fue creado para fortalecer el carácter técnico de la institución que se encargaría de la recaudación de los impuestos y de esta manera, se fortaleciera institucionalmente la administración tributaria.

Como se ha expuesto, la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas eran entidades que desconcentraban la administración tributaria y además estaban contaminadas de burocracia política, corrupción y tráfico de influencias sin que tuvieran un carácter técnico que proporcionara transparencia en sus gestiones.

La Superintendencia de la Administración Tributaria ha mejorado notablemente su carácter técnico e institucional, pero se ha visto debilitada a fortalecer estas cuestiones debido a la injerencia política principalmente del Presidente de la República.

La Comisión Postuladora para el nombramiento de los integrantes del Directorio previamente a las últimas reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, fue establecida para que cumpliera con los parámetros técnicos y profesionales del ente superior de la Superintendencia de la Administración Tributaria; aunque fue modificada la selección de postulantes actualmente; es importante también que la figura de la postulación no se pierda en una injerencia política, debido a que se mantiene altamente la intervención del Organismo Ejecutivo.

De igual manera, la postulación del Superintendente debe de ser regulado objetivamente en su ley orgánica, limitando la intervención de poderes políticos de poder que facilite la corrupción y el tráfico de influencias.

El carácter técnico de la Superintendencia de la Administración Tributaria debe de ser fortalecido estableciéndose jurídicamente no solo su independencia funcional como lo establece el Artículo 1 de su ley orgánica, sino también protegiéndola de cualquier injerencia política, como está establecido actualmente, el que establezca el nombramiento de sus funcionarios, principalmente los del Directorio y el Superintendente.

La Superintendencia de la Administración Tributaria, a comparación de las anteriores Direcciones que se encargaban de la administración de los impuestos, ha tenido un fortalecimiento y crecimiento técnico eficiente, pero siempre quedan algunas cuestiones jurídicas que no permiten que continúe desarrollando estas áreas, debilitándola institucionalmente, principalmente por la intervención burocrática y política del Organismo Ejecutivo.

Esta situación tiene efectos no solo técnicos e institucionales, sino también jurídicos y económicos que debilitan el sistema tributario guatemalteco y permite la falta del cumplimiento de metas de recaudación.

5.5 Efectos jurídicos, institucionales y económicos derivado de la injerencia política

Las consecuencias de la injerencia política en la Superintendencia de la Administración Tributaria, tiene ciertos efectos que afectan su criterio técnico e institucional. A medida que la ley le otorgue facultades al Presidente de la República o a sus Ministros, la independencia funcional de la institucional siempre podrá ser viciada de irregularidades que promuevan la corrupción y el tráfico de influencias.

Esta situación tiene importantes efectos jurídicos, debido a que el cuarto considerando y el Artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria establecen que la función de la Administración Tributaria

deberá ejercerla con autonomía e independencia, sin intervención política y con libertad técnica.

Al existir una intervención directa e influenciada del Organismo Ejecutivo, esta intervención tiene repercusiones en el mandato legal que determina su independencia funcional, afectando su gestión técnica y profesional no solo en decisiones internas propias de la institución, sino también en aquellos casos donde se ha visto afectado el contribuyente por el incumplimiento al pago de los impuestos, proponiendo favores que minimicen o eliminen los hallazgos como se ha visto en el gobierno anterior.

Entre otros efectos institucionales, en la actualidad la integración del Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria lo constituyen principalmente el Ministro y Viceministro de Finanzas Públicas y dos titulares y sus suplentes nombrados por el Presidente de la República, lo que perjudica su institucionalización con independencia funcional debido a la total intervención en el establecimiento de los funcionarios que dirigirán la institución. Aunque esta situación es en cumplimiento del mandato constitucional, propicia el debilitamiento institucional por la dependencia que se manifiesta hacia el Organismo Ejecutivo.

Esta situación afecta al momento de que el Superintendente quiera plantear políticas, programas y estrategias para mejorar la atención a los contribuyentes y mejorar la recaudación, debido a que todas ellas deberán ser aprobadas directa e indirectamente por el Organismo Ejecutivo, debilitándola técnica e institucionalmente y permitiendo la ejecución de actividades ilícitas con intereses personales.

En ese sentido, los efectos jurídicos e institucionales tienen además repercusiones económicas no solo a nivel institucional, tomando en cuenta que la Superintendencia de la Administración Tributaria funciona con un porcentaje de la recaudación, sino también porque imposibilita la libertad de gestión del Superintendente y que se visualizará con el bajo rendimiento en recaudación.

Los efectos jurídicos, institucionales y económicos son muy visibles en la actualidad, las facultades jurídicas otorgadas por la Constitución Política de la

República de Guatemala al Organismo Ejecutivo al indicar que es deber y facultad del Presidente de la República gestionar la administración, recaudación, control y fiscalización de los impuestos en el país, debilita a la Superintendencia de la Administración Tributaria técnica e institucionalmente, lo que tiene en repercusión el incumplimiento de las metas fiscales.

5.6 Análisis conclusivo de la investigación

Tomando en cuenta que la Superintendencia de la Administración Tributaria debe ser una institución descentralizada y completamente autónoma con independencia funcional, como lo son otras instituciones analizadas como la Contraloría General de Cuentas o el Ministerio Público para que esta pueda realizar y cumplir con lo que por ley se le demanda, es importante que los cambios vengan desde un nivel superior que límite la intervención o injerencia de un solo poder estatal como actualmente lo ejerce el Organismo Ejecutivo, aun cuando haya parcialmente una intervención o control por parte del Organismo Legislativo.

Anterior a la Superintendencia de la Administración Tributaria, las Direcciones Generales de Rentas Internas y de Aduanas eran instituciones con cierta descentralización funcional, pero que en la práctica fueron los medios o premios otorgados a cierto grupo de personas afines al Gobierno de turno para su enriquecimiento ilícito y la apropiación de fondos públicos por parte de funcionarios en todos los niveles.

Esta situación propició la contaminación de dichas instituciones al grado de que la corrupción y el tráfico de influencias eran totalmente aceptadas por la población, tomadas como algo normal dentro del sistema de gobierno que estaba de turno. Tomando en cuenta esta debilidad institucional y la carencia de un carácter técnico, en 1998 se propone fortalecer el sistema tributario en cumplimiento de los Acuerdos de Paz, de esta manera se daba por rechazada la tolerancia a un ciclo de corrupción que predominaba en las Direcciones encargadas de los tributos internos y externos en Guatemala. Tomando en cuenta las fechas citadas, la Superintendencia de la Administración Tributaria surge con un cambio estructural, técnico e

institucional que pretendía mejorar los servicios tributarios y la recaudación fiscal posterior al periodo constitucional vigente.

El surgimiento de la Superintendencia de la Administración Tributaria posterior a la actual Constitución Política de la República de Guatemala, no le permitió ser una institución con rango constitucional que le otorgara la autonomía e independencia funcional que necesita.

La recaudación, control y fiscalización de los tributos del Estado fueron vistos en aquel entonces como una mera actividad ejecutiva del Estado, no como una función pública que debía ser otorgada a una institución técnica con independencia funcional dotada de fundamentos constitucionales que limitara la intervención directa de un solo poder estatal.

En ese sentido, las actuales reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria no promueven una solución firme para que dicha institución pueda ejercer sus funciones con verdadera independencia y descentralización, debido a que entre los cambios que se hicieron está la intervención de otras instituciones de carácter privado en la Comisión de Postulación, para establecer los integrantes del Directorio, pero de igual manera se indica que por ley dichos integrantes deben ser el Ministro de Finanzas Públicas, dos titulares nombrados por el Presidente de la República y el Superintendente, que tendrá voz pero no voto.

Con las reformas realizadas, el Presidente de la República ya no sería el facultado para nombrar al Superintendente, siendo el competente el Directorio en un proceso de postulación. Las reformas además de ser ineficientes, son redundantes debido a que tales cargos públicos, como el de Ministro de Finanzas Públicas, es otorgado políticamente por el Presidente de la República, lo cual no cambiaría en absoluto la injerencia o intervención en la Superintendencia de la Administración Tributaria por parte del Presidente al momento de nombrar al Superintendente.

No sería razonable pensar que el Presidente de la República no tuviera injerencia solo por el simple hecho de no ser él quien nombre al Superintendente,

debido a que la subordinación directa que existiría con los integrantes del Directorio propiciaría a que éstos seguramente realizarían tal nombramiento siguiendo instrucciones del mismo.

Como se mencionó con anterioridad, al momento de la vigencia de la actual Constitución Política de la República de Guatemala, la recaudación, control y fiscalización eran reconocidas como meras funciones ejecutivas de Estado, sin darle el valor necesario que propiciara la creación de una institución de rango constitucional que pudiera ejercer sus funciones de manera independiente.

De esta cuenta, por mandato constitucional establecido en el Artículo 183 inciso q), cualquier limitación al Presidente de la República de Guatemala a ejercer la función de recaudación, control y fiscalización de los impuestos del Estado, tendría que ser señalada de inconstitucional, por lo que tales reformas no tendrían positividad alguna si se pretende limitar la intervención legítima del Presidente. Es decir, que la Superintendencia de la Administración Tributaria seguiría siendo una institución descentralizada afín al Organismo Ejecutivo en todo sus aspectos, estructurales, técnicos y funcionales, lo que seguiría repercutiendo en su independencia. Además, delimitar la integración de más instituciones a la Comisión de Postulación solo repercute en un proceso con menos libertades al Presidente de la República, jurídicamente hablando, pero que en la práctica su intervención sigue siendo directa e influyente.

Lo importante es establecer los cambios jurídicos adecuados para que se cumpla lo que preceptúa el Artículo 22 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, al indicar que: *“El Superintendente ejercerá sus funciones con absoluta independencia de criterio y responsabilidad de conformidad con la ley.”*

El caso “La Línea”, donde se ha visto la directa intervención del Presidente de la República motivado por intereses personales, es un fenómeno expuesto desde hace muchos años y no solamente en ese período de gobierno, donde funcionarios y empleados públicos de turno se apropiaban ilícitamente de fondos del Estado.

La corrupción en las aduanas tiene precedentes muy antiguos, en donde funcionarios, empleados y contribuyentes establecían estructuras coordinadas para la evasión fiscal y el contrabando aduanero. Aunque es sabido de esta situación en distintos gobiernos de turno, no fue hasta la llegada de la Comisión Internacional Contra la Impunidad en Guatemala y el fortalecimiento del Ministerio Público que se evidenciaron estos casos de corrupción e impunidad en Guatemala.

En ese sentido, al no realizar las reformas pertinentes en los instrumentos jurídicos idóneos donde surge o se establece la función recaudadora, de control y fiscalización de los impuestos por parte del Estado, no tendrá ninguna injerencia positiva tales reformas jurídicas y siempre existirá una dependencia administrativa, institucional y técnica dentro de la Superintendencia de la Administración Tributaria hacia el Organismo Ejecutivo.

Las últimas reformas solamente tienden a simular su fortalecimiento institucional y la limitación de la intervención del Presidente de la República. De esta cuenta, atendiendo que la Superintendencia de la Administración Tributaria es una institución con independencia funcional como lo establece su ley orgánica, también es importante que su Directorio y el nombramiento del Superintendente también sean establecidos mediante criterios técnicos, profesionales e institucionales sin la injerencia política como se ha visto por años.

En ese sentido, las reformas pertinentes para fortalecer la independencia funcional y el carácter técnico de la Superintendencia de la Administración Tributaria, deben de empezar en la Constitución Política de la República de Guatemala, dándosele rango constitucional para fortalecer su autonomía. Además, es importante que se siga manteniendo la figura de la Comisión de Postulación para nombrar al Directorio y al Superintendente, pero con mayor intervención del sector civil y del Congreso de la República.

Tales reformas fortalecerían la institucionalidad de la Superintendencia de la Administración Tributaria, además, tendría una correcta aplicación de la teoría de los contrapesos, debido a que la injerencia política que ha existido por parte del

Presidente de la República, quedaría mermada por la intervención de otros órganos estatales e instituciones privadas.

En la actualidad la función de la Superintendencia de la Administración Tributaria tiene tanta relevancia como la que realizan la Contraloría General de Cuentas o el Ministerio Público, debido a que se trata de una de las actividades estatales de mayor importancia para que el Estado, como lo es la recaudación, control y fiscalización de los impuestos.

La teoría de los contrapesos en su parte positiva no pretende contravenir las disposiciones de un poder estatal contra otro, sino la unificación de poderes o facultades para que en conjunto se llegue a tomar la mejor decisión para todos, en este caso para la población en general, tomando en cuenta que existirá cierto control y fiscalización de uno contra otro y viceversa para que se mantenga la legalidad en todas las actividades que se realicen.

Al darle rango constitucional a la Superintendencia de la Administración Tributaria, se le pretende dar independencia total en sus funciones con las responsabilidades correspondientes sin intervención directa del Presidente de la República, teniendo siempre el control y fiscalización de sus funciones otros órganos estatales para una adecuada funcionalidad pública.

En ese sentido, no se tendría la intervención o injerencia política que en la actualidad se ha manifestado y de esta manera evitar otro debilitamiento institucional y técnico como el que vivió la Superintendencia de la Administración Tributaria en el año 2015 por los actos de corrupción que en la actualidad se investigan y no solo de la Administración tributaria, sino de la crisis política que propició la ingobernabilidad por parte del Organismo Ejecutivo.

Lo que si se considera acertado a criterio de la autora de la presente investigación, es la creación de un Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, como un órgano colegiado que conozca de los recursos de impugnación por parte de los contribuyentes previo a alcanzar instancias judiciales según el caso.

Esto mejoraría la celeridad de los casos o procesos administrativos que actualmente son solucionados en más de un año y de esta manera se mejoren los plazos al momento de presentar un recurso de revocatoria. Además, la integración de profesionales en Auditoria y en Derecho mejoraría la integración, análisis y resolución de los casos concretos al combinar estas ciencias.

En consideración de lo expuesto, es importante que al procurar una verdadera descentralización, autonomía e independencia funcional por parte de la Superintendencia de la Administración Tributaria, se tenga en cuenta que cualquier reforma al orden jurídico ordinario no evitará la intervención directa del Presidente de la República, debido a que cualquier limitación a su función recaudadora, se podría estar ante una inconstitucionalidad.

En ese sentido, es importante que el evidente desarrollo técnico e institucional que ha tenido la Superintendencia de la Administración Tributaria comparado con las Direcciones Generales de Rentas Internas y de Aduanas, siga fortaleciéndose para que se tenga una auténtica institución descentralizada con independencia funcional. Por tanto, la autora de la presente investigación expone que las reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala debe ser del interés público, jurídico y político para enfocar los esfuerzos a un cambio sustancial a tan importante institución como lo es la Superintendencia de la Administración Tributaria.

Si las reformas recientes pretenden minimizar la intervención del Presidente de la República al no incluirlo en el nombramiento del Superintendente, solo se estaría ante una simulación jurídica poca disfrazada y que al final su injerencia no tendría un impedimento legal al tender una atribución constitucional vigente.

5.7 Modelo de reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala

ACUERDO LEGISLATIVO NUMERO 31-2016

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que el Organismo Legislativo, en ejercicio de las atribuciones como órgano constituyente, que específicamente le asigna el Artículo 280 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ha concluido el proceso de aprobación de las reformas al texto constitucional, que permitirán la reestructura del Estado;

CONSIDERANDO:

Que como requisito previo a su entrada en vigencia, la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que las reformas que se planteen al texto constitucional, deben ser sometidas a la aprobación del pueblo mediante consulta popular, quien en definitiva, con su voto favorable o contrario, determinará finalmente la aprobación o no de las mismas;

POR TANTO:

Conforme las atribuciones que le asigna el Artículo 280 y en cumplimiento a lo que establece específicamente el Artículo 173, ambos de la Constitución Política de la República de Guatemala,

ACUERDA:

ARTÍCULO 1. En virtud de la aprobación de las reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala, realizadas por el Congreso, conforme las atribuciones del órgano Constituyente, que específicamente le asigna el Artículo 280 de la Constitución Política de la República, se acuerda que se publiquen íntegramente en el Diario Oficial, por lo menos tres veces, con diferencia de ocho días entre cada publicación, durante los treinta días siguiente a la fecha de su aprobación para su

conocimiento y divulgación y por lo menos una vez en los diarios de mayor circulación en el país.

ARTÍCULO 2. Facultar al Presidente de la República, para que de forma inmediata, presente al Tribunal Supremo Electoral, la iniciativa de este Organismo para que se realice la convocatoria a Consulta Popular sobre las reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala, aprobadas, conforme lo establecen los Artículos 173 y 280 de la propia Constitución.

ARTÍCULO 3. Transcribir el contenido del presente Acuerdo al Tribunal Supremo Electoral para su conocimiento y efectos correspondientes.

ARTÍCULO 4. El presente Acuerdo Legislativo entra en vigor inmediatamente y deberá ser publicado en el Diario Oficial, para efectos de su conocimiento público.

DADO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO EN LA CIUDAD DE GUATEMALA A LOS TREINTA Y UN DIAS DEL MES DE AGOSTO DEL AÑO 2016.

EL CONGRESO DE GUATEMALA

Tomando en cuenta las consecuencias de la crisis política que se produjo en el país en el año 2015 debido a la intervención técnica, institucional y administrativa de la figura del Presidente de la República en la Superintendencia de Administración Tributaria, fomentando el tráfico de influencias, la corrupción, malversación de fondos públicos, entre otros y en consecuencia se alcanzaron instancias judiciales y que por dichos motivos altos funcionarios como el expresidente y ex vicepresidente de la Republica enfrentan procesos penales.

De esta manera, habiéndose planteado como solución al aspecto meramente institucional de la crisis, la de emprender ciertas reformas a la Constitución Política de la República que condujesen a la población a la confianza respecto a las instituciones estatales como lo es la Superintendencia de Administración Tributaria. Tales reformas tendrían el objeto primordial de racionalizar el ejercicio del poder en

las instituciones descentralizadas y con autonomía e independencia funcional como la Administración Tributaria.

EL CONGRESO DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que el Estado de Guatemala se organiza para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y libertades inherentes a la persona humana, cuyo bienestar común es el principal fin de la organización y funcionamiento del estatal, siendo su forma de gobierno republicano, democrático y representativo;

CONSIDERANDO:

Conforme la Constitución Política de la República de Guatemala, los diputados del Congreso de la República están investidos de facultades constituyentes, las cuales ahora deben de ser ejercitadas para alcanzar los fines del Estado, y eliminar la crisis política que atraviesa el país;

CONSIDERANDO:

Que para ejercitar eficaz y válidamente esas facultades y poderes constitucionales, deben cumplirse los requisitos y extremos que señala la Constitución Política vigente con lo cual se ha cumplido;

CONSIDERANDO:

Que el Congreso de la República de Guatemala, en el ejercicio de sus facultades constituyentes, reforma la Constitución Política de la República, haciendo constar que esas reformas fueron aprobadas con el voto favorable de las dos terceras partes del número total de Diputados y que entrarán en vigencia al ser aprobadas en el procedimiento de consulta popular que deberá convocarse para este propósito.

POR TANTO:

En el ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 173 y 280, ambos de la Constitución Política de la República;

Aprueba las siguientes:

REFORMAS A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Artículo 1. Se deroga el literal q) del Artículo 183.

Artículo 2. Se reforma el Artículo 239 el cual queda así:

ARTÍCULO 239.- Principio de legalidad tributaria y la Superintendencia de Administración Tributaria. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

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

Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual es una institución técnica descentralizada con independencia funcional, con funciones de recaudación, control y fiscalización de los impuestos del Estado y en general de todo interés

hacendario relativo a los tributos. Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinados por la ley.

El Superintendente de la Administración Tributaria será electo para un período de cuatro años por el Congreso de la República, por mayoría absoluta de diputados que conformen dicho Organismo. Sólo podrá ser removido por el Congreso de la República en los casos de negligencia, delito y falta de idoneidad. Rendirá informe de su gestión al Congreso de la República, cada vez que sea requerido y de oficio dos veces al año. Gozará de iguales inmunidades que el Contralor General de Cuentas.

El Congreso de la República hará la elección a que se refiere este Artículo de una nómina de seis candidatos propuestos por una comisión de postulación integrada por dos representante del Organismo Ejecutivo, dos representantes de la Corte Suprema de Justicia, de los cuales uno lo preside, y los Rectores de las Universidades de país.

Para la elección de candidatos se requerirá el voto de por lo menos las dos terceras partes de los miembros de dicha Comisión.

En las votaciones, tanto para integrar la Comisión de Postulación como para la integración de la nómina de candidatos, no se aceptará ninguna representación.

ARTÍCULO 4. Aprobación. Las presentes reformas fueron aprobadas por más de dos terceras partes del número total de diputados que conforman el Congreso de la República.

CONCLUSIONES:

- I. La Superintendencia de Administración Tributaria es la institución encargada de realizar la función recaudadora, de control y fiscalización de los impuestos internos y externos en Guatemala. Su creación en el año 1998 pretendió darle cumplimiento a los Acuerdos de Paz firmados en el año de 1996, con lo cual se le daba a una sola institución el control técnico e institucional de los tributos del Estado.
- II. El Artículo 183 inciso q. de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que es atribución del Presidente de la República la administración de la hacienda pública, lo que le permite tener una intervención directa o indirecta según las recientes reformas, en el nombramiento del Superintendente de la Administración Tributaria, afectando su carácter técnico, institucionalidad y autonomía funcional de la misma.
- III. En cuanto al planteamiento de la hipótesis, se estableció en la presente investigación que las actuales reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria no promueven una verdadera solución al problema que se ha estado dando en la institución, debido a que al nombrar al Ministro de Finanzas Públicas y dos titulares del Directorio, El Presidente de la República seguirá con la injerencia política por dos razones fundamentales; la primera, porque el Presidente ejerce jerarquía directa sobre los Ministros de Estado; segundo, no se le puede limitar la intervención al Presidente de la República por reformas a las leyes ordinarias, debido a que la función de recaudación, control y fiscalización es un mandato constitucional, imposible de limitarlo reformando la Ley Orgánica de la SAT.

- IV. Por tanto, es indispensable que con la crisis suscitada en el año 2015 en Guatemala que llegó a desarticular el Gobierno de turno, es fundamental que la Superintendencia de Administración Tributaria se fortalezca técnica e institucionalmente otorgándole rango constitucional para evitar cualquier intervención directa de un poder estatal. La presente investigación después de analizar los alcances jurídicos de las actuales reformas, propone un modelo de reformas a la Constitución Política de la República como el medio idóneo de solucionar la problemática planteada, y de esta manera se limite efectivamente la intromisión del presidente de la República en los aspectos técnicos e institucionales de la Administración Tributaria.

RECOMENDACIONES

- I. Una de las atribuciones constitucionales del Presidente de la República según la Constitución Política de la República de Guatemala, es la administración y control de la hacienda pública, lo que propicia a que se tenga una injerencia política sobre las funciones administrativas, institucionales y técnicas por parte del Organismo Ejecutivo hacia la Administración Tributaria. Debiéndose plantear ante esta problemática una solución permanente que garantice efectivamente la autonomía e independencia funcional de la institución tributaria.
- II. Actualmente la intervención del Presidente de la República de manera directa, o indirecta según las actuales reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, puede fomentar otra crisis política que pueda nuevamente desestabilizar la gobernabilidad en Guatemala, por tanto es menester que las reformas tengan un alcance constitucional que mejore el carácter técnico y funcional de la Administración Tributaria.
- III. Con las reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria fortalecería su credibilidad social, exhibiéndose como una institución fortalecida en su funcionabilidad técnica e institucional debido a la limitación jurídica de la intervención del Presidente de la República.
- IV. Es importante que las instituciones que tienen facultad de presentar iniciativas de reformas a la Constitución Política de la República, promuevan la reforma del Artículo 239 con la finalidad de fortalecer la Administración Tributaria ante la injerencia del Presidente de la República, con la finalidad de fortalecer su carácter técnico y funcional.

BIBLIOGRAFÍA

Amatucci, Andrea. Tratado de derecho tributario. Editorial Temis. Bogotá, 2001.

Arriola Vizcaino, Adolfo. Derecho fiscal. Editorial Temis. México, 2008.

Berchloc, Jorge O. Temas de Teoría del Estado. Fondo Editorial de Derecho y Economía. Buenos Aires, Argentina. 2003.

Bravo Cucci, Jorge. Fundamentos de derecho tributario. Palestra Editoriales. Sevilla, 2003.

Chicas Hernández, Raúl Antonio. Apuntes del derecho tributario y legislación. Editorial Universidad de San Carlos. Guatemala, 1992.

De La Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1998.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Alberto. Principios de derecho tributario. Editorial Limusa. México, 2005.

Flores Zabala, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Editorial Porrúa. México, 1982.

Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho financiero. Ediciones Depalma. Argentina, 1970.

Henderson, John. El mundo maya: Historia general de Centroamérica. Flacso. Madrid, 1993.

Jarach, Dino. Finanzas públicas y derecho tributario. Editorial Cangallo. Buenos Aires, 1985.

Landa Arroyo. César. Constitucionalización del Derecho Mercantil. Universidad Católica del Perú. Perú, 2002.

Lawrence H. Feldman. Sistema de Producción y Distribución en el Siglo XIX en Guatemala. Editorial Laberintos. Estados Unidos, 1985.

Luján Muñoz, Jorge. La independencia y la anexión de Centroamérica a México. 2ª edición. Serviprensa Centroamericana. Guatemala, 1992.

Pacci Cardenas, Alberto Carlos. Derecho tributario. Cuarta edición. Editorial Alfa. Lima, Perú: 1985.

Perez De Ayala, José. Derecho tributario, estudios de derecho financiero. Madrid, 1968.

Pugliese, Mario. Derecho financiero. Fondo de Cultura Económica. México, 1959.

Ruiz De Castilla Ponce De Leon. Francisco Javier. Sistema tributario y equidad. Editorial Avis. Perú, 2002.

Ruiz Lhuillier, Alberto. La civilización de los antiguos mayas. Fondo de Cultura Económica. México, 1991.

Telerman De Wurcel, Graciela. Principios y garantías constitucionales en tratado de tributación. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003.

Villegas, Héctor. Manual de finanzas públicas. Editorial De Palma. Buenos Aires, 2000.

OTRAS FUENTES DE CONSULTA:

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

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

Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República. 1991.

Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 24, expediente No. 141-92, página No. 14, sentencia: 16-06-92.

Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 7, expediente No. 164-87, página No. 28, sentencia: 25-02-88.

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