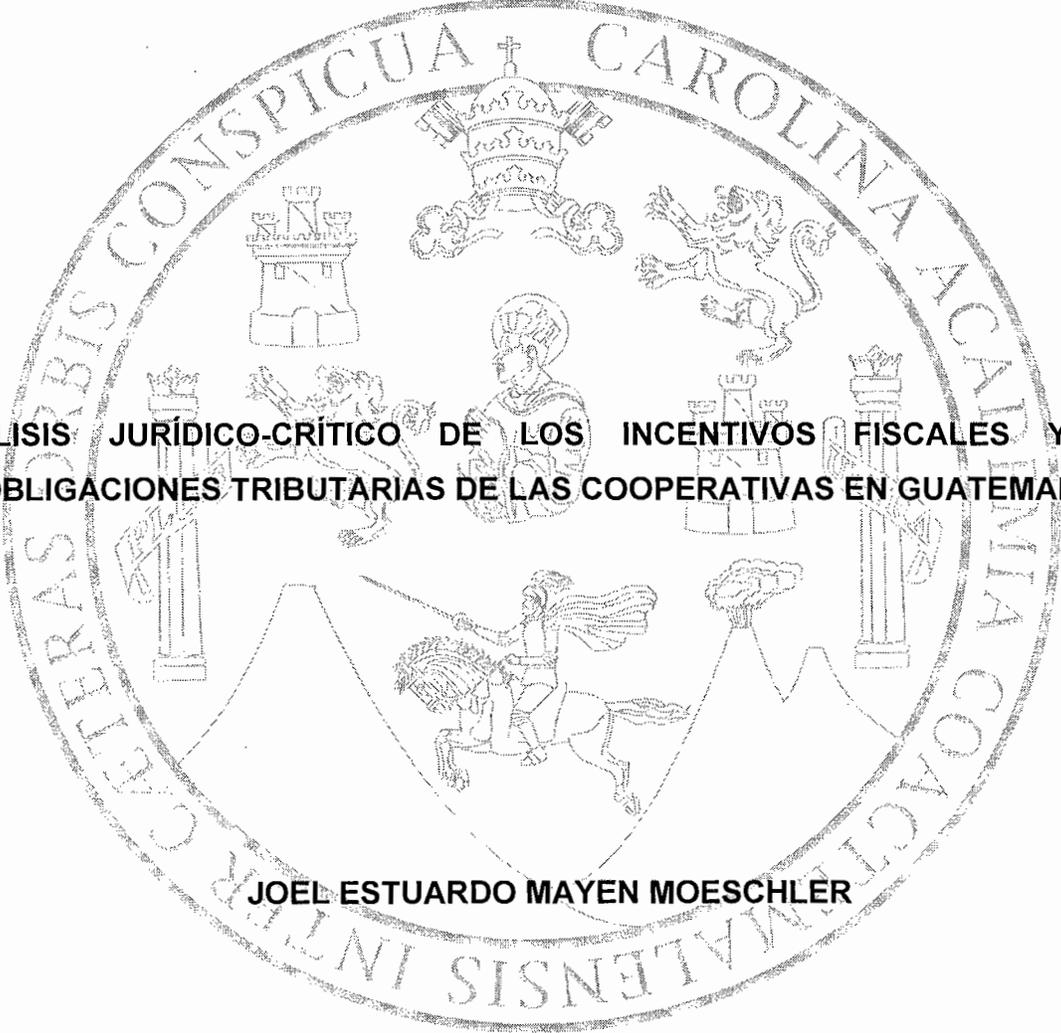


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**ANÁLISIS JURÍDICO-CRÍTICO DE LOS INCENTIVOS FISCALES Y LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COOPERATIVAS EN GUATEMALA**

JOEL ESTUARDO MAYEN MOESCHLER

GUATEMALA, JULIO DE 2014

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

**ANÁLISIS JURÍDICO-CRÍTICO DE LOS INCENTIVOS FISCALES Y LAS
OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COOPERATIVAS EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JOEL ESTUARDO MAYEN MOESCHLER

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, julio de 2014

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

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidenta: Licda. Mirza Eugenia Iungaray López
Vocal: Licda. Vilma Karina Rodas Recinos
Secretario: Lic. Oscar Armando Mejía Samayoa

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Rudy Federico Escobar Villagrán
Vocal: Lic. Carlos Manuel Castro Monroy
Secretario: Lic. Omar Rafael Ramírez Corzo

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

[CAROL ANGÉLICA QUIRÓS ORTIZ
MSC. DERECHO TRIBUTARIO -
ABOGADA & NOTARIA]



Guatemala, 18 de febrero de 2014

Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala;
Doctor Bonerge Amílcar Mejía Orellana



Doctor Mejía Orellana:

Atentamente me dirijo a usted con el objeto de informarle que procedí de conformidad con el nombramiento de fecha diez de septiembre de dos mil doce, en mi calidad de Asesor de Tesis del Bachiller JOEL ESTUARDO MAYEN MOESCHLER, y en consecuencia, he procedido a asesorar metódica y técnicamente a el estudiante en el desarrollo de su tesis titulada: "ANÁLISIS JURÍDICO-CRÍTICO DE LOS INCENTIVOS FISCALES Y LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COOPERATIVAS EN GUATEMALA", tema de singular importancia para el desarrollo del país, así como para los estudiosos del derecho, y con el objeto de extender el dictamen favorable respectivo detallo lo siguiente:

- A. El contenido científico y técnico de la tesis denota la debida utilización de las doctrinas y teorías históricas y de actualidad respecto al movimiento cooperativista y la tributación en Guatemala, para lo cual también se efectúa un análisis de sus aspectos generales, su fundamento doctrinario, sus principios fundamentales y un estudio revisionista y crítico de la normativa a nivel nacional, existiendo también un enfoque de derecho comparado, estos temas se encuentran desarrollados a lo largo de los cuatro capítulos del trabajo de tesis realizado.
- B. La metodología y técnicas de investigación utilizadas encuadran con las enumeradas en su plan de investigación, pues se emplearon las técnicas de recopilación de información correctas, como se desprende de la bibliografía utilizada; la metodología que se empleó en el desarrollo de la investigación es ajustada a la redacción que se utiliza, pues de forma genérica se puede deducir que la tesis presenta una estructura analítica y deductiva, ya que aborda la teoría general del Cooperativismo y la tributación como punto de partida para luego proceder a la descomposición de sus elementos y estudio analítico de cada uno de ellos, haciendo uso de la deducción y obteniendo las conclusiones precisas sobre sus caracteres esenciales, y una vez obtenidos, son aplicados sintéticamente a la estructura del derecho guatemalteco, así pues, a través de un análisis minucioso, crítico y analítico se logra enfatizar en los incentivos fiscales y las obligaciones tributarias de las cooperativas en Guatemala.

1
Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria

- C. La redacción es concisa y se adecua a los requerimientos académicos de la Unidad de Tesis y al nivel académico que corresponde, pues en la mayoría del trabajo de investigación se puede apreciar el uso constante de síntesis del contenido utilizado, el cual ha sido elaborado de manera muy adecuada y con la terminología correcta.
- D. La investigación mencionada constituye en un aporte científico y doctrinario importante pues se hace un análisis jurídico-crítico de los incentivos fiscales y las obligaciones tributarias de las cooperativas en Guatemala, a la vez que se proponen soluciones concretas para superar la problemática desarrollada, siendo ello uno de los grandes aportes científicos que la tesis relacionada brinda a la ciencia jurídica guatemalteca.
- E. Las conclusiones son acordes a lo expresado en el cuerpo capitular de la investigación, las cuales son precisas en señalar las falencias de la legislación actual y la problemática que conlleva.
- F. La bibliografía que se utiliza es la que corresponde para el tipo de investigación realizada, pues contiene la información que conduce directamente a la obtención de las conclusiones expuestas en la tesis asesorada.

En virtud del estudio de la investigación realizada por el estudiante sustentante de la tesis, manifiesto que contiene aportes científicos y técnicos en cuanto a la importancia de efectuar un análisis jurídico-crítico de los incentivos fiscales y las obligaciones tributarias de las cooperativas en Guatemala y la situación de competencia desleal que eventualmente puede ocurrir, analizando para ello su evolución histórica, su naturaleza jurídica, sus clases, y sus principios y en determinadas oportunidades comparándolo con otras legislaciones, tanto jurídica como doctrinariamente, para finalmente presentar la realidad guatemalteca y una solución a la problemática identificada, por lo que sostengo que el contenido de la tesis tiene el nivel científico y técnico adecuado.

De conformidad con lo antes expuesto y por encontrarse el trabajo de tesis asesorado científica y técnicamente desarrollado en su contenido, y en virtud de que la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones, recomendaciones y bibliografía utilizada, son congruentes con los requisitos del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, emito el presente DICTAMEN FAVORABLE, para que el trabajo presentado pueda ser utilizado como base para el examen público correspondiente


Licda. Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria - Co. 9417

Carol Angélica Quirós Ortiz
Abogada y Notaria



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 20 de mayo de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JOEL ESTUARDO MAYEN MOESCHLER, titulado ANÁLISIS JURÍDICO-CRÍTICO DE LOS INCENTIVOS FISCALES Y LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LAS COOPERATIVAS EN GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs

Posaró






DEDICATORIA

A DIOS:

Por su infinito amor, sus bendiciones sobrenaturales, su gracia infinita, su eterna protección y su perfecta provisión a lo largo de toda mi vida y especialmente en estos últimos años de estudio que marcan una parte esencial de mi vida.

A MI PADRE:

Joel Esaú Mayen García (+), pues durante toda tu vida demostraste ser un maravilloso padre amoroso, sabio, inspirador y visionario, por nombrar sólo algunas de tus muchas cualidades. Creíste en mí durante todo este tiempo y nunca me abandonaste, y a pesar de las circunstancias difíciles con la ayuda de Dios siempre te mantuviste de pie. Este es tu logro papá, te amo.

A MI MADRE:

Julia Estela Moeschler de Mayen, pues tu verdadero amor de madre siempre se ha manifestado de una manera preciosa en mi vida y en la de los demás; eres una verdadera mujer virtuosa, tus cuidados especiales y sabios consejos reflejan sólo una parte de lo maravillosa que eres. Durante este tiempo me mostraste que la provisión y la fidelidad de Dios nunca fallan. Este es tu logro Mamá, te amo.

A MI HERMANO:

Carlos Essau Mayen Moeschler, pues más que una compañía durante estos años fuera de casa, has sido un gran amigo con el que he compartido mucho. Guardaré siempre los momentos que vivimos aquí, los buenos y los malos que hemos compartido.



A MI FAMILIA:

Por su apoyo incondicional y muestras de cariño han motivado parte esencial de este logro. Agradezco especialmente a mi tía Magda Inés porque siempre ha confiado y creído en mi hermano y en mí, gracias tía por su apoyo y por su cariño que siempre nos ha mostrado. También agradezco a mi tía Violeta por su valioso apoyo y por abrir siempre las puertas de su casa.

A LAS FAMILIAS:

Bolaños Barranco, Ramírez Montealegre, Macz Rosales, Izaguirre Alvarado, León Caal, Reyes Chúa y Alvarado Ruiz. Les doy gracias por estar pendientes de mí, por el cariño y por sus consejos oportunos.

A MIS AMIGOS:

Con quienes he disfrutado este invaluable tiempo. Gracias a todos por su apoyo.

A MI ASESORA:

Licenciada Carol Angélica Quirós, por su invaluable apoyo durante toda la carrera, y por inspirarme a la temática tributaria.

EN ESPECIAL:

A la Iglesia del Nazareno de la Quinta Calle de Cobán, quienes siempre han creído en mí y han mostrado su apoyo en los momentos más alegres y los más difíciles de mi vida.

A:

La tres veces centenaria y autónoma Universidad de San Carlos de Guatemala, a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, a la Jornada Matutina, y en especial a los profesionales que me permitieron formarme académicamente.



ÍNDICE

Pág.

Introducción i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	01
1.1. Terminología.....	01
1.1.1. Derecho impositivo	01
1.1.2. Derecho fiscal	02
1.1.3. Derecho tributario	02
1.2. Definición de derecho tributario.....	03
1.3. Contenido del derecho tributario.....	04
1.3.1. Parte general	05
1.3.2. Parte especial	07
1.4. Desarrollo histórico del derecho tributario	08
1.5. Autonomía del derecho tributario.....	10
1.5.1. Postura de negación de la autonomía	10
1.5.2. Postura de la autonomía didáctica y científica.....	11
1.5.3. Postura sobre la negación de la autonomía científica.....	11
1.5.4. Postura sobre la autonomía en sentido estricto.....	12
1.5.5. Postura sobre la autonomía legislativa	13
1.6. Fuentes del derecho tributario.....	13
1.6.1. Las disposiciones constitucionales	14
1.6.2. Leyes ordinarias.....	15
1.6.3. Tratados y convenios internacionales.....	15



1.6.4. Disposiciones reglamentarias	16
1.7. Características del derecho tributario	17
1.8. El poder tributario o potestad tributaria.....	19
1.8.1. Clases de poder tributario	20
1.8.2. Límites al poder tributario.....	21
1.8.3. Características del poder tributario	22
1.8.4. Alcances del poder tributario.....	24

CAPÍTULO II

2. Tributos	25
2.1. Concepto y naturaleza jurídica de los tributos.....	25
2.2. Desarrollo histórico de los tributos	27
2.3. Características de los tributos de conformidad con la doctrina tributaria	30
2.4. Clasificación de los tributos.....	31
2.4.1. Clasificación doctrinaria de los tributos	31
2.4.2. Clasificación en el ordenamiento jurídico guatemalteco	33
2.5. Limitaciones constitucionales al poder tributario	38
2.5.1. Principios sustantivos o garantías del contribuyente	40
2.5.2. Principios tributarios administrativos	53

CAPÍTULO III

3. Cooperativismo y cooperativas	55
3.1. Desarrollo histórico del cooperativismo a nivel mundial	55

3.1.1. La revolución industrial	56
3.1.2. Los primeros cooperativistas	56
3.2. Historia del cooperativismo en Guatemala.....	58
3.2.1. Vestigios precolombinos de asociaciones cooperativistas.....	58
3.2.2. Cooperativismo guatemalteco durante el siglo XX.....	59
3.3. Definiciones de cooperativismo y de cooperativa.....	60
3.4. Principios y valores del cooperativismo y de las cooperativas en general	62
3.4.1. Principios en la legislación guatemalteca.....	63
3.5. Tipos de cooperativas	64

CAPÍTULO IV

4. Incentivos fiscales, beneficios tributarios y obligaciones tributarias	67
4.1. Beneficios tributarios	67
4.1.1. Clases de beneficios tributarios de conformidad con la doctrina	68
4.2. Beneficios tributarios otorgados a favor de las cooperativas	77
4.2.1. Beneficios tributarios en la legislación específica	77
4.2.2. Beneficios tributarios referentes al impuesto sobre la renta.....	78
4.2.3. Beneficios tributarios referentes al impuesto al valor agregado.....	79
4.2.4. Beneficios tributarios referentes al impuesto de solidaridad	81
4.3. Obligaciones tributarias de las cooperativas en Guatemala.....	81
4.4. Análisis jurídico-crítico de la temática tributaria en cuestión	83
CONCLUSIONES	93
RECOMENDACIONES	95
BIBLIOGRAFÍA	97

INTRODUCCIÓN



En la actual economía global se hace necesaria una revisión desde el punto de vista jurídico del marco existente y aplicable en lo referente a la basta materia tributaria, con la finalidad de beneficiar la movilización de capital, atracción de inversiones y fomento de la competitividad en un país con una creciente economía como lo es el caso de Guatemala. Dicha indagación debe versar sobre los parámetros establecidos constitucionalmente para la limitación de cualquier arbitrariedad que pueda ocurrir en dicho planteamiento tributario, pues en la construcción de cualquier estado de derecho es indispensable la existencia de un sistema tributario justo y equitativo.

El presente trabajo de tesis aborda el tema de análisis específico de los incentivos fiscales y demás beneficios tributarios otorgados a favor de las cooperativas a nivel nacional, así como lo referente a las obligaciones tributarias que les son aplicables, desde una perspectiva científica y crítica del derecho, para lo cual se ha consultado diversos criterios jurisprudenciales en el desarrollo de la presente investigación. Así pues, la hipótesis planteada para el desarrollo de la presente investigación parte de una posible vulneración a diversos principios del derecho tributario conocidos también como garantías del contribuyente por parte de las cooperativas en Guatemala en detrimento de otro tipo de asociaciones que presenten similares servicios en similares condiciones; así como lo referente a la inviabilidad, por parte del Estado de Guatemala del sostenimiento del actual régimen fiscal aplicable al movimiento cooperativista nacional. De tal cuenta, los objetivos de la investigación estuvieron dirigidos a lo referente de una visión del marco jurídico-tributario guatemalteco y de sus principios rectores que se establecen como limitaciones



al poder de imperio del Estado. Asimismo la investigación gira en torno al tema de beneficios tributarios y de obligaciones tributarias en general, con un especial énfasis en lo aplicable al movimiento cooperativista para poder solventar así los argumentos necesarios referentes al análisis crítico que se realizó.

Para la consecución de los fines planteados previamente a la realización de la presente investigación, se decidió que la misma se desarrollara en cuatro capítulos preparados meticulosamente. El primer capítulo marca la base conceptual y teórica referente a la disciplina jurídica del derecho tributario de una manera sintetizada, pues debido a la bastedad y a la influencia de la misma en los últimos años, se hizo menester presentar un desarrollo lógico de tan importante materia. Así pues, el segundo capítulo desarrolla lo referente al tema específico de los tributos, partiendo desde su concepto y naturaleza jurídica, siguiendo por su amplio e interesante desarrollo histórico hasta las más esenciales implicaciones que dicho tema conlleva, así hace una presentación más detallada de los principios en cuestión. Por ello el tercer capítulo establece de manera general lo referente al marco conceptual que implica el designio del movimiento cooperativista y sus implicaciones. Por último, el cuarto capítulo desarrolla lo referente a los beneficios tributarios y obligaciones tributarias y el análisis jurídico y crítico que el sustentante realiza. En consecuencia la presente investigación fungió como parte del método científico-analítico, y se tomó como base la documentación pertinente con especial énfasis en los criterios sustentados por el máximo tribunal en materia constitucional, pues se pretende establecer una referencia bibliográfica que pueda beneficiar un posterior debate de ideas, con la finalidad de mejorar el sistema tributario actual.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Previo a la comprensión de la disciplina jurídica del derecho tributario y de los alcances de éste, es imprescindible determinar ciertos conceptos fundamentales que lo originan, de modo que se parte de la manera siguiente:

1.1. Terminología

La terminología de la disciplina jurídica en cuestión dependerá del enfoque jurídico que le sea aplicable de conformidad con los parámetros jurídicos establecidos; los términos mayormente reconocidos en las doctrinas jurídicas y utilizadas dentro del mundo de lo jurídico son los siguientes¹:

1.1.1. Derecho impositivo

El término derecho impositivo es el utilizado generalmente por los juristas alemanes y por su legislación en general; dicho término proviene de la sujeción a la fuerza u obligatoriedad que el Estado impone a su población o contribuyentes a través de los tributos en general; el origen del término imposición se remonta al periodo en donde los vasallos o siervos debían tributar primero sus cosechas y luego sus ingresos a favor del rey o del gobernante.

¹ García Vizcaíno, Catalina, **Derecho tributario**, tomo I, pág. 137.

1.1.2. Derecho fiscal

En el mismo orden de ideas, los franceses y anglosajones han utilizado en el transcurso de los tiempos el término derecho fiscal proviene de fisco que puede rastrearse su etimología a las antiguas cestas de mimbre, y ello se deriva de la antigua costumbre romana de guardar el dinero en dichas cestas.

Posteriormente dicho término fue utilizado para designar al tesoro del príncipe y erario de la nación, y por ende la denominación empezó a comprender de manera general a la gama patrimonial con la que dispone un Estado.

Sin embargo, cabe resaltar que el uso de la terminología de derecho fiscal es criticada en el entendido que la palabra fisco posee mayor amplitud a la de tributo, pues la primera hace referencia a todos los recursos estatales en general, y no desarrolla ni se enfoca específicamente en el estudio del tributo y sus consecuencias jurídicas y económicas.

1.1.3. Derecho tributario

El término derecho tributario es, en términos cronológicos, más moderno que los anteriores; dicho concepto es utilizado en las doctrinas brasileña, italiana, española y latinoamericanas sobre todo en lo referente a la implicación del elemento tributario en designación terminológica.



El término derecho tributario brinda una idea del objeto de dicha disciplina jurídica y no se limita únicamente a la determinación del tributo, sino que recoge elementos de su gestión y administración; de tal cuenta la legislación guatemalteca utiliza dicha terminología.

1.2. Definición de derecho tributario

Previo a la comprensión de la disciplina jurídica tributaria en su máxima expresión, es conveniente desarrollar una definición de la misma, de tal forma que resulta necesaria una comprensión de sus elementos, características específicas, instrumentos, disciplinas derivadas.

Así pues y en ese orden de ideas, para la autora argentina Catalina García Vizcaíno, el derecho tributario es: “el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Entre dichas consecuencias se encuentran los ilícitos, cuya descripción corresponde al derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder”².

Como puede observarse, la definición de la profesora Vizcaíno se acerca al concepto moderno del derecho tributario y recalca de una manera interesante las características esenciales de dicha disciplina jurídica.

² **Ibid.**, pág. 138.

El profesor Fonrouge, fue uno de los partícipes en la elaboración del código tributario modelo que sirvió de base para el código tributario guatemalteco vigente, por lo que su definición de derecho tributario es de vital importancia para el estudio de la materia tributaria en Guatemala, lo concibe del siguiente modo: “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 éste con los particulares y en las que suscitan entre estos últimos”.³

De tal manera que la definición del profesor Fonrouge realiza un hincapié en la actividad estatal y las diversas relaciones en la determinación del tributo.

Por lo tanto, se pueden extraer los elementos fundamentales de dichos acercamientos conceptuales y definir al derecho tributario como el conjunto de principios, normas jurídicas, instituciones, doctrinas, jurisprudencia y procedimientos que regulan la relación jurídica tributaria, así como la realización de las pretensiones y obligaciones que de ésta se deriven.

1.3. Contenido del derecho tributario

La composición o contenido del derecho tributario suele agruparse generalmente en dos vertientes, tanto para fines académicos como para fines de aplicación en específico, estas se denominan parte general y parte especial.

³ Giuliani Fonrouge, Carlos, **Derecho financiero**, pág. 40.



A continuación se presentará un esbozo de lo referente a la temática de la parte general y especial del derecho tributario.

1.3.1. Parte general

La parte general del derecho tributario incluye los principios rectores de dicha disciplina, así como las garantías individuales que limitan la potestad tributaria, las cuestiones que guardan relación con todos y cada uno de los tributos que forman parte del sistema tributario, y en general las normas que el Estado no puede prescindir para lograr la coacción en cualquier figura impositiva.

En Guatemala se encuentra contenida en las disposiciones de la Constitución Política de la República de Guatemala, y las contenidas en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República.

En síntesis, los elementos que componen la parte general del derecho tributario son los siguientes:

- Los principios de la imposición.
- La relación jurídica tributaria.
- Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones y deberes.
- Normas aplicables a los conflictos entre el Estado y los contribuyentes.



Asimismo, la parte general del derecho tributario se subdivide a su vez en dos tópicos, para poder establecer una mejor comprensión y ordenamiento del sistema jurídico tributario, dichos planteamientos son denominados la parte material o sustantiva y la parte adjetiva o procesal.

A. Derecho tributario material o sustantivo

Es la subdivisión de la parte general del derecho tributario que contiene las normas sustantivas referentes a la obligación tributaria en sentido general, de tal cuenta que su objeto de estudio abarca desde el nacimiento de la obligación tributaria, la cual se desarrolla por medio de la adecuación del hecho imponible, así como lo referente a la extinción de dicha obligación.

Además desde esta perspectiva se estudia todo lo referente a la composición del tributo como tal, por medio de sus elementos subjetivos, objetivos y causales, así como lo referente al tema de privilegios, tales como los incentivos fiscales, y garantías fiscales que se perfeccionan en el ordenamiento jurídico tributario de un Estado.

B. Derecho tributario adjetivo o procesal

También es conocido como derecho tributario formal o administrativo, y consiste en la subdivisión de la parte general del derecho tributario que estudia todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto, a través de sus diversos matices.



Dentro de su contenido se encuentra el análisis de la determinación del tributo, en lo concerniente a la determinación exacta del monto que se debe erogar para el efectivo cumplimiento del mismo por cada individuo contribuyente.

Dicho concepto incluye la determinación exacta de cómo dichos montos individuales se aportarán al cúmulo de capital de orígenes fiscales denominada comúnmente como arcas nacionales. Asimismo, regula y desarrolla todo lo concerniente a la actuación administrativa de la aplicación del tributo.

1.3.2. Parte especial

Es la parte del derecho tributario que comprende el estudio de las diversas disposiciones específicas normativas que crean los tributos de un Estado en específico, en lo referente a la gama tributaria de un sistema determinado, a través de sus diversas conjeturas aplicables a nivel nacional, local y lo referente a los tributos de entidades autónomas.

En Guatemala, la parte especial del derecho tributario estudia lo concerniente a las figuras tributarias específicas como lo son el impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto de solidaridad, impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, impuesto de herencias, legados y donaciones, impuesto único sobre inmuebles, los impuestos específicos al consumo entre otros más, así como las cuestiones relacionadas con la determinación tributaria.



1.4. Desarrollo histórico del derecho tributario

El desarrollo histórico de una disciplina jurídica en específico facilita la comprensión de sus características esenciales, es por ello que el desarrollo histórico del derecho tributario forma parte de un análisis completo.

Sin embargo, como bien señala el profesor Berliri: “es una opinión ampliamente difundida, por no decir aceptada de manera unánime, que el estudio del derecho tributario es de origen muy reciente y que incluso, si se prescinde de algún comentario a determinadas leyes impositivas, no es posible atribuir a esta rama del derecho una fecha de nacimiento anterior a los principios de este siglo”⁴,

Por lo cual, y como conclusión lógica de lo expuesto por Berliri el estudio del desarrollo histórico del derecho tributario difiere de manera técnica con el desarrollo histórico del tributo en sentido estricto, pues es éste último es el que ha formado parte del desarrollo de la humanidad y por tal razón motivó un estudio e instauración de lo que ahora conocemos como derecho tributario moderno.

Realizada dicha salvedad, se puede afirmar que el derecho tributario como tal posee un desenvolvimiento constatable en diversas épocas, como por ejemplo los comentarios realizados por Bartolo de Sassoferrato a la -lex placet c de sacrosantis ecclesiis-, de principios del siglo XIV, que desarrollaba una diversidad de temas de derecho tributario que afectaban a los contribuyentes de dicha época.

⁴ Berliri, Antonio, **Principios del derecho tributario**, pág. 33.



A partir de entonces, y con los comentarios vertidos por Bartolo, se comenzó a manifestar una diversidad de escritos específicos en materia tributaria como el -ritus magnae camerae summariae regni neapolis- compilado por Andrea de Isernia en el mismo siglo XIV, y que constituye un acercamiento científico-jurídico de todo lo referente a la cuestión hacendaria de ese entonces.

Durante el siglo XVII los escritos de Gaspar Klockius establecieron un parámetro y un evidente progreso conceptual en el desarrollo del derecho tributario, y fue por su obra denominada -tractatus iuridico-politico-historicus de aerario- el inicio del enriquecimiento conceptual de disciplina jurídica.

De tal cuenta, en el siglo XVIII el derecho tributario se profundizó en el sentido académico, pues se realizaba un estudio minucioso del concepto de impuesto en sentido estricto, ello afectado de una manera u otra a la crisis económica del entonces y la eminente carga tributaria que sopesaban los contribuyentes.

Y de modo consecuente, la revolución francesa de 1789 trajo consigo el fraccionamiento del derecho público en disciplinas especializadas, mediante una profundización del propio derecho constitucional y del derecho administrativo, disciplinas que formaron parte esencial del estudio jurídico del derecho tributario hasta principios del siglo XX, en donde éste último logró su autonomía como tal, como bien han algunos juristas. Se puede afirmar de esa forma que la historia tiene una relación directa con el desarrollo del derecho tributario y de la tributación para su estudio jurídico y económico.



1.5. Autonomía del derecho tributario

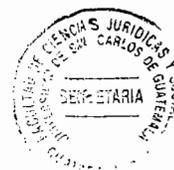
A lo largo del desarrollo del contenido y concepto del derecho tributario, existió una serie de debates acerca de su autonomía frente al derecho financiero mismo, es por ello que el pensamiento jurídico acerca del tema abarcó gran parte de su propia determinación con lo cual la bibliografía respecto a este tema es exuberante.

Dicha problemática y su posterior solución se puede resumir en las siguientes posturas desarrolladas históricamente:

1.5.1. Postura de negación de la autonomía

La postura de negación de la autonomía del derecho tributario consistió en el planteamiento que propugnaba que el derecho tributario se encontraba subordinado al derecho financiero, en base al postulado que el primero no poseía sus propios principios sino que adoptaba los del derecho financiero.

Esta postura fue iniciada por Mybrach Rheinfeld y dentro de la misma se encuentran los juristas Mario Pugliese, Guialiani Fonrouge, D'Amelio, Ingrosso, Mayer, Fleiner, Orlando, Del Vecchio y Calvo Ortega. Además, algunos autores consideraban al derecho tributario como parte del derecho administrativo, entre ellos se encuentran Ataliba, Hensel y Blumenstein. Esta postura posee diversas conjeturas que varios autores tributarios hicieron a través del desarrollo de la propia ciencia jurídica tributaria en la historia.



1.5.2. Postura de la autonomía didáctica y científica

La postura sobre la consideración de autonomía didáctica y científica del derecho tributario indica que la parte del mismo correspondiente al tema de las obligaciones tributarias en sentido estricto, sí gozan de cierta autonomía en lo referente a su estudio programático y en cuanto a que éstas son parte de diversas disciplinas económicas.

Dentro de sus impulsores se encuentran Hensel en Alemania, Blumenstein en Suiza, Pérez de Ayála y Amóros Rica en España, Araujo Falcao en Brasil, Belaúnde Guianassi y Vidal Cárdenas en Perú, Valdés Costa en Uruguay, Jarach, Luqui, Martínez, De Juano, Martín y García Belsunce todos ellos de la Argentina, entre muchos otros.

1.5.3. Postura sobre la negación de la autonomía científica

La postura sobre la negación de la autonomía científica, pero con atribución de autonomía didáctica y funcional para el derecho tributario fue propuesta por Villegas en el sentido que el derecho tributario como un conjunto de normas jurídicas dotadas de uniformidad intrínseca, funciona en cierto grupo orgánico y singularizado, que a su vez pertenece a un sistema jurídico total, por lo que carece de una autonomía científica, pero sí posee una autonomía didáctica para favorecer su comprensión y estudio. Dicha postura responde a diversos cuestionamientos y termina por comprender a la ciencia jurídica tributaria desde una perspectiva facilitadora de su comprensión y conciliadora respecto a las demás posturas.



1.5.4. Postura sobre la autonomía en sentido estricto

La postura sobre la consideración de autonomía en sentido estricto del derecho tributario, a diferencia de los planteamientos anteriores, es planteada como indica García Belsunce en el sentido que el derecho tributario es en su totalidad autónomo pues cuenta con principios, conceptos e instituciones propias, aunque ello no implica que se hay independizado del derecho mismo; es por ello que la autonomía no debe entenderse como independencia, en virtud que toda autonomía en materia jurídica implica necesariamente la interrelación y la armonía con las distintas disciplinas jurídicas.

Así pues, como bien señala la profesora argentina Catalina García Vizcaíno, “la autonomía o consideración como rama jurídica genérica, del derecho tributario importa una sistematización lógica de sus disposiciones y principios, a efecto de coordinarlos y armonizarlos, en aras de una mejor comprensión. Tal rama jurídica es, a su vez, subsistema de un sistema mayor, que es el derecho”⁵.

De tal cuenta, se puede afirmar que esta postura es la más aceptada en la actualidad; existe además un enfoque distinto cual indica que aunque exista la admisión sobre la importancia de los tributos como recursos públicos propios de la actividad financiera del Estado, es preferible la inutilización del término autonomía para evitar la propagación de la idea de un derecho no unitario compuesto por partes autosuficientes, lo cual significaría una gran problemática respecto al derecho mismo.

⁵ García Vizcaíno, Catalina, **Ob. cit.**, pág. 148.



1.5.5. Postura sobre la autonomía legislativa

La postura sobre la consideración de autonomía legislativa en el derecho tributario guatemalteco versa en un entendimiento de autonomía legislativa como una correlación existente entre normas jurídicas sustantivas y adjetivas de la disciplina a la cual se estudia, es decir que la propia legislación le reconoce una autonomía a la disciplina jurídica en específico.

Precisamente este es el caso del derecho tributario guatemalteco, en virtud del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala brinda los principios propios y rectores que determinan la disciplina jurídica tributaria en Guatemala; Asimismo el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República es el instrumento específico que regula las relaciones de los contribuyentes con el Estado, así como las demás disposiciones tributarias específicas, tanto en materia sustantiva como en materia adjetiva.

1.6. Fuentes del derecho tributario

No todas las fuentes del derecho son aplicables a la materia tributaria, existe pues una teoría que estudia las fuentes del derecho tributario de manera específica, pues las normas tributarias poseen ciertas características que las diferencian de cualquier otro tipo de norma jurídica en sentido estricto, ejemplo de ello es que en materia tributaria la costumbre no puede ser fuente, pues es ineludible e inimaginable la creación de cualquier figura tributaria por costumbre.

Por esta razón se puede establecer que en Guatemala de conformidad con el artículo 2 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República las fuentes de nuestro ordenamiento jurídico tributario son:

- Las disposiciones constitucionales.
- Las leyes, los tratados, las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

1.6.1. Las disposiciones constitucionales

La constitución es el producto de creación del poder constituyente, exteriorizado a través de la representatividad en el sentido estricto de la palabra, para poder establecer el orden constitucional mediante dicha norma fundamental; es pues la norma suprema del ordenamiento jurídico y de este modo determina los parámetros para la creación de todas las normas jurídicas en general.

En lo que concierne a la presente investigación de carácter tributario, la Constitución Política de la República de Guatemala determina en materia tributaria lo siguiente:

- Los principios constitucionales de la tributación.
- La distribución de competencias en materia tributaria.
- Las bases de recaudación.
- Las garantías o procesos de rango constitucional limitantes a la potestad tributaria.



1.6.2. Leyes ordinarias

Según el clásico aforismo de no hay tributo sin ley específica es indispensable el establecimiento de una ley, en este caso de categoría ordinaria, para el establecimiento de un tributo específico. Así pues la categorización de las leyes ordinarias para el derecho tributario es de suma importancia como se presenta en el análisis de esta investigación.

1.6.3. Tratados y convenios internacionales

Los tratados y los convenios internacionales forman parte subsiguiente del origen del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco.

Es por ello que la propia normativa jurídica establece que dichos instrumentos válidamente celebrados y ratificados se incorporan al marco jurídico en calidad de normas ordinarias, ello como producto del proceso legislativo pertinente, excluyendo de esa forma cualquier tipo de normativa internacional de derecho blando.

Dentro del principal contenido de los tratados y convenios internacionales en materia tributaria se pueden desglosar los siguientes rubros:

- Convenios para eliminar la doble imposición internacional.
- Convenios de intercambio de información y colaboración administrativa tributaria.
- Convenios en materia aduanera.



Posterior a ello, la administración tributaria en Guatemala tiene la peculiaridad de contar con una facultad de poder participar directamente o indirectamente en la negociación y elaboración de este tipo de disposiciones normativas, tal como lo señala la legislación pertinente concentrada en el artículo 98 A incisos cuatro y cinco del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República, sin que ello sea referente en las diversas legislaciones y administraciones tributarias a nivel latinoamericano y en general a nivel mundial.

1.6.4. Disposiciones reglamentarias

Por consiguiente, parte esencial del ordenamiento jurídico tributario de un Estado pertenece al cúmulo de disposiciones reglamentarias que le dan origen al mismo, pues éstas poseen la función de estipular los procedimientos específicos, y la materia tributaria no es la excepción; en materia tributaria las disposiciones reglamentarias versan sobre la ampliación y desarrollo de los conceptos emitidos por el Organismo Ejecutivo dentro de una función eminentemente complementaria de las disposiciones ordinarias tributarias.

Por esta razón se reitera que las disposiciones reglamentarias poseen únicamente un carácter eminentemente administrativo que corresponde al poder ejecutivo a través de los Acuerdos Gubernativos o Ministeriales, siempre en tenor a la reserva de ley contemplada en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. En consecuencia, las disposiciones reglamentarias solo pueden referirse al desarrollo de las siguientes pautas:



- El cobro administrativo del tributo.
- Los procedimientos que faciliten su recaudación.
- Las disposiciones reglamentarias no pueden modificar las bases de recaudación.

Cabe indicar que en Guatemala el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria no posee ninguna facultad de normar reglamentariamente de modo externo, sino que su facultad de reglamentar es de carácter interno y administrativo propio de dicha entidad.

1.7. Características del derecho tributario

Las características del derecho tributario hacen referencia a las cualidades que posee éste que lo distinguen de las diversas disciplinas jurídicas; dichas características variarán dependiendo del punto de vista, del jurista o del sistema jurídico que se estudie.

Se puede afirmar que el establecimiento de dichas características encontrará siempre un fundamento subjetivo por parte del exponente de las mismas; realizada la anterior observación, dentro de lo que a la temática tributaria guatemalteca concierne se pueden establecer a partir del análisis legislativo y doctrinario las siguientes características:

- Coacción desde la génesis del tributo: El tributo como tal y el derecho tributario surgen como una consecuencia lógica y formal del poder de imperio del Estado el cual se manifiesta a través de su poder tributario.



- Coacción normada bajo garantías del contribuyente: La efectividad en el ejercicio de la coacción del derecho Tributario se encuentra directamente sometido a la vigencia del estado de derecho y a los principios rectores en materia tributaria reconocidos constitucionalmente, pues es en éste donde el propio derecho tributario encuentra su indiscutible fundamento.
- Tipicidad del hecho imponible: El supuesto jurídico que da origen al tributo mismo encuentra su fundamento en la ley propia, así como también todos sus elementos que lo conforman.
- Distinción entre géneros tributarios: El derecho tributario hace la diferencia entre el tributo y sus diversas especies o clases derivadas del mismo, por lo cual realiza un análisis de cada uno de ellos, así como la aplicación de dichos términos generales.
- Interpretación analógica limitada: El derecho tributario permite una interpretación analógica en cierto sentido, sin embargo limita dicha interpretación en lo referente a la negativa de creación de nuevos sujetos pasivos tributarios, y en lo concerniente a la creación, modificación o supresión de obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, así como infracciones o sanciones tributarias.
- Irretroactividad: El derecho tributario posee la inaplicación de una norma sobre hechos pasados, salvo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre y cuando favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones firmes.
- Crédito tributario irrenunciable por el Estado: El crédito tributario o crédito fiscal es el monto en dinero a favor del contribuyente, que se estima al momento de determinar la obligación tributaria, el cual se puede deducir del débito fiscal para calcular el monto

que debe abonar al Estado; así pues se puede establecer que el Estado no puede renunciar a dicho crédito, pues encuentra en éste parte de su fundación propia.

- Finalidad de cobertura del gasto público: El derecho tributario se encuentra encaminado a desarrollar tributos que resguarden el cumplimiento del gasto público bajo estrictos parámetros de transparencia en el manejo de dichos fondos públicos.

1.8. El poder tributario o potestad tributaria

El poder tributario o potestad tributaria, en sentido amplio, es la facultad que le corresponde al Estado en el ejercicio de su poder de imperio para que por medio de la legislación pueda crear las obligaciones tributarias o contribuciones denominadas tributos, y exigir así el cumplimiento de éstas tanto a personas individuales como a personas jurídicas, para el desempeño de sus finalidades estatales, bajo un estricto parámetro y limitante constitucional.

Como bien señala el profesor Fonrouge: “la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”;⁶ como se puede inferir del planteamiento del jurista, el poder tributario es un elemento inherente al Estado, es creado por medio del Organismo Legislativo y posee su vigencia siempre y cuando no medie una derogación mediante los procedimientos establecidos por ley. Esta facultad es indelegable y posee limitaciones establecidas en la Constitución Política y en los principios del derecho tributario.

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos, **Ob. cit.**, pág. 323.



De tal cuenta como ha señalado la Corte de Constitucionalidad: “El Estado, en ejercicio de su poder tributario, tiene la potestad de imponer a los particulares la obligación de aportar una cuota de su riqueza para el cumplimiento de sus múltiples funciones que debe realizar en beneficio de los intereses colectivos”.⁷

Con lo cual se puede comprobar que dicho órgano constitucional basa su argumentación en la postura doctrinaria referente al poder tributario, misma que hace especial énfasis en la limitación mediante las garantías del contribuyente plasmadas como se ha manifestado anteriormente en los denominados principios del derecho tributario. Además la Corte de Constitucionalidad reconoce las dos perspectivas del momento de ejercicio del poder tributario por parte del Estado, dependiendo del punto de vista de que éste se examine, aunque hay que expresar que el mismo se debe encontrar con la voluntariedad y con la eficacia por parte del contribuyente, pues es el individuo quien brinda la legitimidad dicho poder estatal.

1.8.1. Clases de poder tributario

De manera que el concepto del poder tributario comprende una gran variedad de elementos conceptuales por lo que su clasificación variará dependiendo del autor o del punto de vista de su análisis; en lo que respecta a la clasificación atendiendo a su origen, que es de la clasificación mayoritariamente aceptada, se conocen principalmente dos clases las cuales son:

⁷ Corte de Constitucionalidad, Gaceta Número 25, Expedientes acumulados 217 y 221-91, fecha de sentencia 06 de agosto de 1992.



- Poder tributario originario: Es la facultad del Estado de crear, modificar y exigir prestaciones pecuniarias para cumplir con sus fines, el cual posee su umbral en la Constitución Política y en las demás fuentes del derecho tributario. Cabe resaltar que nuestro ordenamiento jurídico tributario pertenece a esta clase pues la propia constitución establece las reglas para el ejercicio de dicho poder estatal, mediante especificaciones y limitaciones.

- Poder tributario derivado: Es el poder tributario que encuentra su origen en una disposición que puede ser modificada constantemente, y que no necesariamente podrá ser la constitución en sentido estricto. Ejemplo de ello lo contemplan los antiguos arbitrios que consistían en tributos creados por las municipalidades en los anteriores sistemas tributarios nacionales y que ahora no están vigentes.

1.8.2. Límites del poder tributario

Parte de la significación inherente al derecho mismo es la limitación de cualquier poder, para prevenir cualquier medio o modo de abuso del poder mismo, con lo que se pretende el establecimiento de un sistema de convivencia pacífica en donde gobernantes y gobernados se encuentren sujetos bajo un sistema de control de la función pública y protección del individuo.

Así pues en materia tributaria se afirma que el poder tributario del estado posee una serie de limitantes que pretenden garantizar al individuo la existencia de un sistema tributario justo y equitativo.



Por lo anterior los límites al poder tributario son de vital importancia para el sistema para el establecimiento de un verdadero estado de derecho y rebozan en la comprensión de los principios que rigen la cuestión tributaria en un ordenamiento jurídico en específico.

En Guatemala la Constitución Política de la República de Guatemala establece los siguientes:

- Principio de capacidad económica, artículo 243.
- Principio de generalidad, artículo 135 d).
- Principio de igualdad, artículo 4.
- Principio de legalidad, artículos 171 y 239.
- Principio de equidad y justicia tributaria, artículo 243.
- Principio de no confiscatoriedad, artículo 243.

La temática de los principios limitadores del poder tributario del Estado será desarrollada y mayormente detallada en el segundo capítulo de la presente investigación.

1.8.3. Características del poder tributario

Se puede establecer que el poder tributario posee diversas características que lo diferencian de otras facultades inherentes al Estado.

Dichas características son extraídas de conformidad con lo preceptuado en el ordenamiento jurídico vigente y aplicable para un Estado, como en los principios y fuentes que lo originaron; principalmente son las siguientes:

- **Indelegable:** El Estado no puede transferir a ninguna otra persona individual o jurídica la facultad de legislar en materia tributaria, pues por mandato constitucional corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo; asimismo, se instituye al Estado como único sujeto activo de la relación jurídico tributaria, calidad que tampoco puede delegarse de manera alguna.

- **Irrenunciable:** Para la prestación de servicios públicos y cumplimiento de sus fines, el Estado no puede renunciar del cúmulo de activos que representan los tributos a su favor; salvo en los casos específicamente determinados como lo son los incentivos fiscales, entre otros.

- **Abstracto:** El poder tributario posee su origen con el Estado mismo, por lo que su ejercicio se encuentra inmerso a la existencia estatal, y se encuentra manifestado a través de sus resultados concretos y perceptibles, como lo son la creación de tributos o la derogación de los mismos.

- **Permanente:** La facultad que conlleva el poder tributario se ve eminentemente vinculada a la figura estatal, y por ende dicha facultad no desaparece con el cambio de gobierno, sino que permanece con la existencia misma del propio Estado.

Como bien se ha señalado la totalidad de la distinción de dichas características dependerá del enfoque que se les presente dependiendo de la perspectiva doctrinaria tributaria que se siga.



1.8.4. Alcances del poder tributario

Parte del ejercicio del poder tributario corresponde al cese de percepción de una compensación económica por parte de una actividad determinada o de algún sujeto pasivo determinado, en función de su supuesta promoción o incentivación.

Dicha facultad debe estar estrictamente establecida de forma legal y debe obedecer a algún tipo de política de Estado sin que con ello se encuentre acorde a lo establecido en los principios del derecho tributario mismo; nos referimos a las exoneraciones y a las exenciones tributarias, y podemos citar como ejemplo a las establecidas a favor de las cooperativas en Guatemala, de conformidad con la Ley General de Cooperativas Decreto 82-78 del Congreso de la República.



CAPÍTULO II

2. Tributos

Parte esencial del establecimiento del sistema tributario guatemalteco lo corresponde al análisis de un elemento esencial del mismo que corresponde al tributo mismo. Su estudio facilita la comprensión de la temática de los incentivos fiscales objeto de la presente investigación, por ello es menester el desarrollo de las implicaciones doctrinarias referentes al mismo.

2.1. Concepto y naturaleza jurídica de los tributos

En sentido amplio, se puede determinar que tributo es una prestación pecuniaria que el Estado, u otro ente que desempeñe sus funciones, establece coercitivamente para el cumplimiento de sus funciones esenciales, de conformidad con lo dispuesto dentro del marco jurídico específico⁸.

Por otra parte puede ser concebido como una manifestación del poder tributario estatal para hacerse de una parte de la riqueza de los contribuyentes para el cumplimiento de sus fines determinados. Ambas posturas marcan dos de los énfasis que se realizan respecto al tributo mismo, uno desde la perspectiva de recaudación de fondos para las finalidades estatales y otra desde la perspectiva de la apropiación de parte de la riqueza del contribuyente por el Estado mismo.

⁸ García Vizcaíno, Catalina, **Ob. cit.**, pág. 41.

Se ha manifestado que: “los tributos son las prestaciones que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originada o derivada, en los casos, en el monto y en las formas establecidas por la ley, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad”⁹.

En este fallo la Corte de Constitucionalidad hace referencia a la primera postura respecto a la naturaleza de los diversos tributos, con lo que realiza un énfasis en el elemento teleológico del mismo.

La naturaleza jurídica del tributo es eminentemente de carácter público en virtud de una consideración como parte de los ingresos públicos y que para su cumplimiento se goza del factor coercitivo estatal; además como se estableció anteriormente su origen es eminentemente vinculante a la existencia del Estado mismo.

Por su parte, el propio Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República los define en su artículo 9 como las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, con lo cual la concepción de la legislación ordinaria respecto al tributo gira en torno a la percepción estatal de conformidad con las necesidades del propio Estado. En consecuencia, se puede determinar que gozan de cierta similitud en cuanto a sus características esenciales emanadas de la constante evolución histórica de los tributos mismos.

⁹ Corte de Constitucionalidad, Gaceta Número 21, Expedientes acumulados 42, 43 y 52-91, fecha de sentencia 18 de julio de 1991.



Así pues la historia jurídica denota la concretización de las características inherentes al tributo y permite formar dichas definiciones dentro de una armonización conceptual respecto a los términos generales sobre el contenido de los tributos.

2.2. Desarrollo histórico de los tributos

La historia establece referente a los tributos en sentido amplio como aquellos requerimientos que ejercían los o el ostentador del poder en detrimento del patrimonio de los individuos contribuyentes; dicha historia puede ser rastreada a partir de los diversos requerimientos arbitrarios que han existido por parte de reyes, príncipes, señores feudales a lo largo de la historia¹⁰.

De manera que en la India se puede rastrear uno de los antecedentes registrados referentes a una especie de tributo con una antelación de tres mil años antes de Cristo, y se manifiesta en el –Artha-shastra de Kantilya- el antiguo tratado indio del arte de gobernar, la política económica y la estrategia militar.

De la misma forma, en el Antiguo Egipto existieron ciertos gravámenes sobre los consumos y los créditos, además los papiros de ese período antiguo dan cuenta de un impuesto en cereales pagadero por todos los individuos fuesen o no agricultores, de tal cuenta quienes no cultivaban cereales debían también adquirir el comprobante de pago de dicho tributo.

¹⁰ García Vizcaino, Catalina, **Ob. cit.**, pág. 42.



Por su parte en la Antigua Grecia específicamente en Atenas son conocidos los impuestos específicos denominados la -eisfora- que era un impuesto cuya finalidad era sufragar las campañas bélicas; la -liturgia-, cuya finalidad era la cobertura de diversos gastos de festejos y ostentaciones; y la -triarquia-, cuyo finalidad era la obtención de bienes para sufragar el costo de equipar a la marina griega; asimismo los griegos conocieron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.

Por su parte en Roma hubo diferentes tributos que fungieron como antecedentes de los tributos modernos; de tal cuenta, en la época de Augusto existió el denominado -vicésima hereditatum- que consistía en una especie de impuesto sobre las herencias; consecuentemente durante el imperio romano y particularmente con la denominada -lex iulia municipalis- que contenía las disposiciones de la división administrativa territorial surgieron localidades denominadas -fora- y -conciliábulo-, las cuales constituían ciudades independientes que tenían la facultad de ordenar a sus habitantes la obligación de contribuir a las cargas impuestas.

Además entre los cargos municipales romanos se encontraba al -curator- quien velaba por los intereses fiscales, y al -defensor civitatis- quien controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos; además los magistrados municipales y senadores que componían el -ordo decurionum- formaban una especie de concejo de la ciudad y respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales. Se puede observar un desarrollo complejo tributario por parte de la civilización romana antigua.



Un momento interesante en el desarrollo de los tributos lo protagonizó la historia de la dama anglosajona Lady Godiva quien fuera esposa del señor de Coventry a principios del siglo XI; la historia gira en torno a que el señor de Coventry cobraba una diversidad de tributos abusivos a sus vasallos, por lo que Lady Godiva le solicitó que le rebajara los tributos a éstos.

El señor feudal accedería bajo la condición que Lady Godiva recorriese Coventry en caballo sin ninguna vestidura presuponiendo que ésta no lo realizaría; se cuenta que Lady Godiva efectivamente así lo hizo con lo cual logró que esposo rebajara los tributos a los vasallos.

Dicha historia no es comprobable a totalidad pero sí existen registros de que en Coventry hubo un alza de tributos por unos meses y que repentinamente se dejaron de cobrar, lo cual es contrario a toda explicación lógica en el sentido de captación de ingresos tributarios, con lo que la historia de Lady Godiva indica ser certera.

Como consecuencia de estos diversos fenómenos, una diversa cantidad de alzamientos, revoluciones y guerras tuvieron su origen a causa de una tributación injusta lo que concluyó de modo directo con el surgimiento del estado moderno a partir de la Declaración de Derechos de 1689 en Inglaterra, la declaración de la independencia de los Estados Unidos en 1776 y la Revolución Francesa de 1789; se puede afirmar de tal forma que la cuestión tributaria dio origen directo en el acontecimiento de dichos cambio socio-políticos, pues como se ha analizado el tributo forma parte esencial en el desarrollo de la historia humana.



2.3. Características de los tributos de conformidad con la doctrina tributaria

Las características de los tributos son especificaciones de las cualidades que lo diferencian de cualquier otra institución de derecho o fuera de éste, dentro de las mismas se encuentran¹¹:

- Prestación pecuniaria: El tributo es exigible en dinero, y por ende es susceptible de atribuírsele un valor dinerario; a diferencia en la antigüedad que era perceptible mediante especies.
- Coercible: Existe la posibilidad de exigencia del cumplimiento de la obligación inmersa en un tributo por parte del Estado, en base a su poder tributario derivado de su poder de imperio.
- Unilateralidad: El Estado en ejercicio de su poder tributario crea los tributos por lo que consecuentemente no existe una vinculación bilateral recíproca respecto al origen de estos con los contribuyentes.
- Origen en ley: La existencia de un Estado fundado en derecho establece el origen de un poder tributario legítimo, el cual posee su fundamento en el propio ordenamiento jurídico vigente basado en los diversos principios del derecho tributario o garantías del contribuyente.
- Finalidad: Se supone que el tributo posee como finalidad brindar de los recursos necesarios que un Estado necesita para el cumplimiento de sus fines previamente establecidos, así como para la satisfacción de las necesidades públicas y todas las erogaciones necesarias para su efectivo desempeño.

¹¹ Pacci Cárdenas, Alberto, **Introducción al derecho tributario**, pág. 41.



2.4. Clasificación de los tributos

La doctrina del derecho tributario es diversa en cuanto a la clasificación propia de los tributos, pues éstos pueden clasificarse de distintas maneras.

Sin embargo existe un criterio que prevalece a nivel de todos los doctrinarios del derecho tributario, el cual los sistematiza es pues la sistematización de los tributos en dos rubros principales: una clasificación doctrinaria y una clasificación legal.

2.4.1. Clasificación doctrinaria de los tributos

Como se ha señalado anteriormente dentro de la extensa doctrina jurídica tributaria existente se pueden distinguir diversas clasificaciones de los tributos, atendiendo al punto de vista de su análisis o a los efectos que estos provocan; por lo que, en virtud de un esquema expositivo, la clasificación doctrinaria tiende a distinguir entre tributos directos y tributos indirectos de conformidad con lo siguiente:

- Tributos directos: La clasificación doctrinaria de tributos directos hace referencia al aspecto de su cumplimiento, y se establece que éste debe ser perpetuado por los mismos sujetos pasivos a los cuales se les exigió el acatamiento originalmente. Cabe destacar que este tipo de impuestos gravan las manifestaciones de la capacidad contributiva de las personas que soportan dicha carga fiscal, y también gravan la renta y el patrimonio.



- Tributos indirectos: Dicha clasificación hace referencia al tipo de tributos que fueron forjados para permitir el traslado en lo referente a su cumplimiento, con la finalidad de que se distribuya de dicho modo la carga tributaria; de tal forma, este tipo de tributos gravan inmediatamente las manifestaciones de capacidad contributiva, y por ende habitualmente gravan el consumo en general o sus diferentes etapas tales como su producción, distribución, venta, consumo final, entre otras.

Por otra parte, existen algunas clasificaciones doctrinarias dependiendo del punto de vista de análisis tributario, entre ellas tenemos a una de las primordiales clasificaciones que hace la distinción entre la naturaleza jurídica del tributo en específico denominada clasificación tripartita, que contiene a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

Además existe otra clasificación conforme al ente que ejerce el poder tributario, la cual distingue entre tributos de caracteres nacionales, federales, provinciales y locales.

Del mismo modo, otra clasificación atiende al aspecto de capacidad económica de los contribuyentes, distinguiendo así entre tributos sobre rentas, sobre consumo y sobre patrimonio o riqueza. Otra clasificación atiende al aspecto temporal de los mismos, por lo que hace la diferencia entre tributos ordinarios y extraordinarios. En conclusión, la diversidad de las clasificaciones doctrinarias de los tributos atenderá al punto de vista del análisis que se le quiera entablar por lo que se puede manifestar que la clasificación de los tributos es de números abiertos.



2.4.2. Clasificación en el ordenamiento jurídico guatemalteco

Una vez aunado el tema de la clasificación doctrinaria del tributo y de sus diversas posturas referentes al punto de análisis de éste, es menester tomar en cuenta que en Guatemala la legislación tributaria hace referencia a la clasificación que sigue el ordenamiento jurídico guatemalteco, de tal cuenta el artículo 10 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece que son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

De tal cuenta, la legislación en materia tributaria guatemalteca sigue la postura de conformidad a la naturaleza jurídica del tributo en específico y no en cuanto a su esquema expositivo, aunque dicha clasificación se encuentra implícita en cada categoría de tributo guatemalteco.

A. Impuestos

Como bien se ha señalado anteriormente, la clasificación doctrinaria referente a los tributos específicos de la legislación guatemalteca será la de la postura tripartita de la misma.

Así pues el impuesto es el tributo de mayor importancia y estudio de conformidad con dicha doctrina y legislación; cabe resaltar que la concepción teórica del impuesto mismo variará dependiendo la perspectiva con que se analice, por lo que todas las conjeturas del tema para fines esclarecedores seguirán la postura de García Vizcaíno.



Así pues para ella el impuesto puede ser definido como: “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación”.¹²

La postura de la autor argentina gira en torno a la negativa de contraprestación directa que el Estado pueda darle al contribuyente, sino que se manifiesta en una contraprestación indirecta, característica esencial del impuesto que lo diferencia de los demás tributos.

Asimismo, como atinadamente ha señalado el máximo tribunal constitucional de Guatemala un impuesto puede ser definido como “...un tributo y, por ende, una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario, con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta, un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene el derecho de percibirla. Todo esto posibilita la aplicación cierta y segura del impuesto al caso individual”¹³.

¹² García Vizcaino, Catarina. **Ob. cit**, Pág. 67.

¹³ Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 70, Expediente 456-2002, Fecha de sentencia: 23/10/2003.



Es pues la definición proporcionada por dicho tribunal la relacionada con toda la doctrina de la tributación referente al impuesto mismo, y se resalta también la característica de del beneficio indirecto que se le otorga al contribuyente tributario.

Cabe resaltar la poca técnica legislativa en el artículo 9 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República que contiene la definición legal del impuesto, pues establece que éste es un tributo cuyo hecho generador es la actividad estatal no relacionada directamente con el contribuyente, lo cual es erróneo pues el hecho generador es la actividad realizada por el contribuyente independientemente de la finalidad o del resultado directo que el Estado pueda prestarle a dicho sujeto pasivo.

Existen además temáticas referentes a las teorías de fundamentación económica de los impuestos, sus efectos en la economía y cuestiones características esenciales, que no serán motivo de análisis en la presente tesis.

B. Arbitrios

Dentro del ordenamiento jurídico-tributario guatemalteco, los arbitrios devienen en una especie de tributos emanados con la finalidad de proveer de fondos financieros a las municipalidades del país para el cumplimiento de sus funciones o la prestación de sus servicios públicos, tal y como se establece en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, que los define como el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.



Existen así dos argumentaciones en contra de esta figura tributaria guatemalteca: en primer lugar dicha norma posee un error técnico al establecer al arbitrio como un impuesto y no como un tributo que es el género próximo.

Y en segundo lugar se puede observar que la legislación guatemalteca pretendía establecer una distinción entre los tributos de conformidad con la doctrina tripartita del mismo, por lo que la legislación y la figura jurídica en cuestión debería ser la de la denominada tasa, pues el elemento del arbitrio históricamente fue utilizado como una especie de tributo emanado del organismo ejecutivo para la sustentación de sus fines. Además el artículo en mención es un claro ejemplo de la mala técnica legislativa y poco conocimiento de la materia jurídica tributaria por parte de los legisladores.

Consecuentemente, las motivaciones para la implementación de los arbitrios responden a la de las tasas en sentido doctrinario en donde existe una pretensión estatal de descentralización, aprovechamiento especial y desarrollo de los diversos poderes locales, en este caso las municipalidades, para que puedan ejecutar obras de interés colectivo local, y que mediante éstos, la administración pública pueda efectuar de buena manera los objetivos con que cuenta, para el establecimiento de un sistema tributario eficaz.

C. Contribuciones especiales

Por otra parte una contribución especial es un tributo correspondiente en una prestación obligatoria en dinero o en especie, que el Estado exige.



Dicha exigencia es en virtud de ley por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales; así pues, las contribuciones especiales se pueden dividir en:

- Contribuciones por mejoras: Son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública.
- Contribuciones parafiscales: Son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo.
- Peaje: Es la contribución especial que consiste en el pago de una prestación pecuniaria a cambio del derecho de circulación en una vía de comunicación vial u análoga.

Así pues el beneficio es el criterio de justicia distributiva propio de la contribución especial, elemento que sirve de base en su determinación.

Por otra parte el propio ordenamiento jurídico-tributario guatemalteco proporciona su definición legal, misma que se encuentra en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, que las define como 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.

Cabe resaltar una vez más la falta de tecnicismo jurídico-tributario de los legisladores quienes confundieron el término impuesto con el de tributo.



2.5. Limitaciones constitucionales al poder tributario

Ha señalado a cabalidad el célebre maestro alemán Edgar Bodenheimer en su obra magna de teoría del derecho, que el mismo es un término medio entre anarquía y despotismo, pues crea y mantiene un equilibrio entre estas dos con lo cual se limita fehacientemente el poder de los individuos particulares y frena el desenfrenado poder del Estado; por ello se puede afirmar que en un sistema jurídico la correcta observancia de reglas de conducta por parte del Estado propiciará el establecimiento de un sistema primordial de derecho.

En este orden de ideas ha señalado de buena manera el tribunal constitucional máximo que la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios del derecho tributario.¹⁴

Así pues como bien ha señalado la Corte de Constitucionalidad en la sentencia referida, la potestad tributaria del Estado no es absoluta pues encuentra limitaciones específicas y constitucionalmente establecidas que fueron propugnadas debido al propio desarrollo histórico de la tributación, para salvaguardar al contribuyente de cualquier abuso que el soberano quiera propugnarle, para garantizar un marco de desarrollo de un verdadero estado de derecho y para facilitar la convivencia pacífica y la búsqueda de la felicidad y del desarrollo individual.

¹⁴ Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 93, Expediente 3785-2008, fecha de sentencia 23/08/2009.



En consecuencia, los principios del derecho tributario más allá de ser las bases parámetros, directrices normas de validez que fundamentan la creación, interpretación y aplicación de los tributos.

Así la consecución de sus normas jurídicas específicas y su consiguiente aplicación, corresponden y fungen como se ha establecido a verdadero límites del poder tributario del Estado y se establecen a sí mismos como los medios o las garantías por medio de las cuales los contribuyentes poseen protección.

Existen pues principios reconocidos universalmente y otros que variarán muchas veces de acuerdo a la postura de los diversos juristas o difieren de un sistema jurídico a otro. Un acercamiento a la posible división de éstos, para fines eminentemente dogmáticos puede ser:

- En materia sustantiva: se ubican los denominados principios constitucionales de la imposición o también denominados principios sustantivos del derecho tributario o garantías del contribuyente, los cuales se encuentran directamente relacionados con los elementos constitutivos del tributo, y son universalmente reconocidos.
- En materia administrativa o formal: se encuentran contenidos los denominados principios tributarios administrativos los cuales poseen su origen en las diversas manifestaciones formales que conlleva un procedimiento tributario en específico; y no son reconocidos universalmente.



2.5.1. Principios sustantivos o garantías del contribuyente

Los principios constitucionales de la imposición denominados también principios sustantivos del derecho tributario o garantías del contribuyente conforman el sistema de derechos y garantías del contribuyente reconocidas constitucionalmente, como una limitante directa ante el ejercicio del poder tributario de manera general como la creación de diversos tributos, así como de manera específica a través de la limitación de actos de la administración tributaria, específicamente a las facultades que posee ésta sobre la verificación, vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por consiguiente dichos principios cumplen una doble función, en primer lugar establecen las limitantes específicas al ejercicio del poder tributario estatal como una garantía a los individuos sobre quienes recae la carga tributaria, y por otra parte una función de inspiración de toda la materia jurídico-tributaria. Son pues reconocidos universalmente por la doctrina tributaria y por los diversos ordenamientos jurídicos y poseen un desarrollo histórico y un trasfondo social, político y económico que se manifiesta en lo jurídico, estos son:

- Principio de legalidad.
- Principio de generalidad.
- Principio de igualdad.
- Principio de progresividad/proporcionalidad.
- Principio de capacidad de pago.

- Principio de no confiscatoriedad.
- Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.
- Principio de justicia tributaria y de equidad.
- Principio de irretroactividad.

Es importante establecer que existe algún tipo de discrepancia entre el establecimiento de dichos principios, los cuales son analizados dependiendo de la postura que se posea.

A. Principio de legalidad tributaria

También conocido como reserva de la ley en materia tributaria, el principio de legalidad tributaria se basa en el aforismo latino -nullum tributum sine lege-, y en el aforismo anglosajón -no taxation without representation- base de todo el desarrollo normativo tributario¹⁵.

Dicho principio implica la imposibilidad de crear cualquier figura tributaria si no es a través del organismo competente, quien ostenta la potestad o poder tributario.

En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos o exenciones por analogía. Además las obligaciones tributarias nacidas por ley no pueden ser derogadas por acuerdo entre los particulares, ni entre éstos y el Estado.

¹⁵ Villegas, Héctor, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 187.

En lo que respecta al ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, el principio de legalidad toma una matiz interesante, pues posee una mayor amplitud con lo que se beneficia directamente al contribuyente, dicho principio se encuentra contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde se establece que la facultad de creación de tributos corresponde con exclusividad al Congreso de la República con ciertas condiciones:

- Los tributos deben establecerse de conformidad a las necesidades del Estado.
- Los tributos deben ser acorde a la equidad y a la justicia tributaria.
- El Congreso de la República debe determinar específicamente las bases de recaudación y los elementos específicos que la componen.

Existe pues una discrepancia con respecto al primer punto que aborda este principio, pues no existe una definición clara de lo que respecta a necesidades del Estado, así pues dicha distinción se podrá tornar ideológica o de intereses extra jurídicos.

Sin embargo, independientemente de cuáles deberían ser incluidas como necesidades del Estado existen ciertas de éstas que necesariamente deben existir tales como la seguridad, la justicia y las relaciones internacionales, las demás necesidades serán una cuestión de pugna en su inclusión.

Todo sistema tributario es eminentemente voluntario, y la efectividad de este será directamente proporcional al valor de la prestación de servicios y satisfacción de las necesidades de los individuos.



Así pues el objetivo del establecimiento del principio de legalidad tributaria, establecer un equilibrio entre la obligación del contribuyente de contribuir al sostenimiento del Estado mediante el establecimiento de las obligaciones primordiales que a éste afectan.

Así pues el segundo párrafo del artículo constitucional ya no hace referencia al principio de legalidad tributaria universalmente aceptado, y es conocido doctrinariamente como base de ley, y establece la nulidad de las disposiciones inferiores que contraríen o modifiquen las bases de recaudación del tributo.

Y la última parte de dicho párrafo es conocida como preferencia de ley, y establece la predilección de las disposiciones ordinarias tributarias respecto a las reglamentarias, y en el caso guatemalteco, sobre la limitación de éstas últimas a cuestiones de cobro administrativo del tributo y procedimientos de facilitación de recaudación tributaria.

B. Principio de generalidad tributaria

Este principio manifiesta que todos los sujetos de derecho se encuentran sometidos al poder tributario, y que no pueden existir exoneraciones tributarias a individuos en específico o a grupos determinados, a menos que lo determine el propio ordenamiento jurídico de manera expresa.¹⁶ Dicho principio surge como una reacción contra los privilegios históricos que declaraban exentas a ciertas personas.

¹⁶ Villegas, Héctor, **Ibid.**, pág. 200.

Dicho principio además guarda relación intrínseca con el principio de igualdad, mismo que se encuentra contenido en la mayoría de constituciones del mundo.

Así pues se puede establecer que este principio se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, la cual debe ser apreciada razonablemente, por medio de la cual las leyes no pueden establecer privilegios algunos; consecuentemente: "(...) la generalidad que se refiere a que todos los individuos deben pagar impuestos, por lo que nadie puede quedar exento de la obligación del impuesto, a no ser por la única excepción de carecer de capacidad de pago."¹⁷

Como se puede observar la Corte de Constitucionalidad establece la capacidad de pago como una única excepción a la generalidad tributaria y por ende los privilegios derivados de cuestiones ajenas a ésta son inconstitucionales.

C. Principio de Igualdad Tributaria

El principio de igualdad establece que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que dicha igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas; dicho principio no alude a la igualdad numérica, sino a la igualdad de la capacidad contributiva de una realidad económica, en la medida en que sea razonable su aplicación¹⁸.

¹⁷ Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número 41. Expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-96. Fecha de Sentencia: 11/09/1996.

¹⁸ Villegas, Héctor, **Ob. cit.**, pág. 202.

De tal cuenta puede ser definido como la obligación que tienen los poderes públicos de gravar igualitariamente a los sujetos que se encuentren en la misma situación, y desigualmente a los sujetos que se encuentren en situaciones jurídicas diferentes.

Dicho principio, al igual que el de generalidad tributaria, es un derivado del principio de igualdad ampliamente consagrado en las constituciones modernas. Asimismo, se puede afirmar que este principio es aplicado al sistema mismo y no es aplicado a cada tributo concreto y menos a cada situación tributaria determinada.

En tal sentido, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado de la manera siguiente: “El principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones.”¹⁹ Se observa una postura doctrinaria de progresividad vertida por dicho tribunal constitucional y no de proporcionalidad que se apega más a la justicia tributaria reconocida universalmente.

D. Principio de proporcionalidad tributaria

El principio de proporcionalidad tributaria es lo opuesto al principio teórico de la progresividad tributaria, y establece que en la búsqueda de un sistema tributario justo y equitativo de derecho y no de hecho como busca el de progresividad.

¹⁹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta número 46. Expediente 1434-96. Fecha de sentencia: 10/12/1997.



Los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos únicamente en función de su capacidad de pago, generada a partir de sus ingresos, utilidades o rendimientos²⁰.

Así pues en ningún momento puede establecerse distinciones aduciendo la diferencia entre capacidades de pago con respecto a los demás sujetos pasivos, sino que dicho principio aboga por una igualitaria carga tributaria de conformidad con la igualdad de derecho.

E. Principio de capacidad de pago, de capacidad económica o capacidad contributiva

Este principio establece que el poder tributario debe fijar los parámetros para la determinación de los tributos de acuerdo a tres aspectos: la aptitud, la posibilidad real, y la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta; por ende la capacidad económica se puede comprender como aquella situación subjetiva patrimonial en relación a obligaciones dinerarias determinadas²¹.

Dicha definición abarca dos consideraciones; primero la capacidad económica es una situación patrimonial que afecta una situación económica específicamente determinada y por ende a un sujeto o a un grupo de sujetos explícitos, por ello, cada prestación que se exija al contribuyente debe ser establecida en dicha consideración.

²⁰ Villegas, Héctor, **Ob. cit.**, pág. 205.

²¹ Villegas, Héctor, **Ibid.**, pág. 195.

Segundo, entre capacidad económica y obligación tributaria exigida existe un vínculo, pues la obligación tributaria es una consecuencia del establecimiento específico de la capacidad económica del contribuyente.

Sin embargo, la relación necesaria entre la capacidad económica de un contribuyente y la obligación tributaria exigida, puede ser quebrantada mediante las figuras de la traslación de impuestos y la responsabilidad tributaria en casos específicos.

Al analizar el principio de capacidad económica, se pueden determinar las siguientes consideraciones: primero, el principio de capacidad económica se extiende a todas las personas físicas y las jurídicas, y no solamente a las primeras como puede asumirse en un principio.

En segundo lugar, el principio de capacidad económica se constituye a partir del gravamen del mínimo vital, el cual es entendido como el conjunto de recursos económicos referidos a una unidad de tiempo que permiten atender necesidades elementales personales y familiares.

En tercer lugar, la capacidad económica debe de exigirse en todos los tributos ya que ésta es la única condición de existencia de éstos, de tal cuenta que dicho principio se encuentra inmerso en los impuestos, tasas, contribuciones especiales, arbitrios derivados del funcionamiento de un sistema tributario acorde a la realidad objetiva, y no debe presumirse basados en cálculos estadísticos o de aproximación que no reflejen dicha realidad.



Asimismo el texto constitucional guatemalteco establece en el artículo 243 que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago; En igual sentido: "(...) el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual."²²

Con lo cual la Corte de Constitucionalidad hace referencia a una capacidad de pago que justificará un sistema progresivo y no proporcional, lo cual es contrario a cualquier establecimiento de un sistema justo y equitativo en materia tributaria.

De tal cuenta que se puede establecer la diferencia sustancial existente entre el principio de generalidad tributaria y el de capacidad económica del siguiente modo: el principio de capacidad económica determina específicamente a la persona individual o jurídica sobre la cual se grava el tributo y la forma de cómo éste debe ser cubierto.

En cambio, la generalidad tributaria establece que el poder tributario es aplicable a todos los sujetos de derecho sin excepción alguna, con lo cual se presupone la existencia de un sistema tributario sin privilegios de ningún tipo y sin justificaciones de motivaciones económicas que inspiren dichas desigualdades, pues la carga impositiva debe ser de aplicación y de comprensión general.

²² Corte de Constitucionalidad, Gaceta Número 88. Expediente 775-2007. Fecha de Sentencia: 24/04/2008.

F. Principio de no confiscatoriedad

Este principio se concibe como la garantía que poseen los contribuyentes de no hacer efectivo el cumplimiento de un tributo excesivo que le produzca efectos indeseables por haber excedido el límite de lo razonable, o que hubiese sustraído una parte sustancial de la propiedad de su renta.²³

En este sentido: "...en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del Poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio."²⁴

La postura de la Corte de Constitucionalidad es en función histórica del establecimiento de dicho principio de generalidad, pues es éste uno de los pilares fundamentales de todo tipo de subversiones causadas por tributos.

Por ende, se puede establecer que lo esencial es la determinación de la confiscación por parte del Estado en detrimento del contribuyente, vulnerando así todo sistema justo y equitativo, para que pueda existir un verdadero sistema tributario que garantice los derechos del individuo.

²³ Villegas, Héctor, **Ob. cit.**, pág. 206.

²⁴ Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número 90. Expedientes acumulados 2947 y 3108-2008. Fecha de Sentencia: 03/12/2008.



G. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

Dicho principio hace referencia a la garantía del contribuyente de no hacer efectivo el cumplimiento de un tributo si este se ha tipificado previamente por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlo.

Por ello se ha señalado: “Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco; contempla un mandato, no sólo en cuanto a la eliminación de situaciones tributarias en las que concurra la doble o múltiple tributación, aceptando el legislador constituyente que al momento de entrar en vigencia el texto constitucional actual, existían en el ordenamiento jurídico guatemalteco dichos caso, razón por la cual, el Estado tiene la obligación de eliminarlos progresivamente, para adecuar la normativa tributaria a los dispuesto en el texto supremo, y que la forma progresiva a que se hace referencia en el artículo precitado, cumple con dos acciones, siendo éstas la de eliminar en forma definitiva uno de los impuestos coexistentes, en el caso de la doble tributación, y la de modificar los tributos haciéndolos menos gravosos, en el caso de la múltiple tributación.”²⁵

Dicho principio en base al criterio expuesto puede establecerse como un derivado para el establecimiento de un verdadero sistema tributario justo y equitativo.

²⁵ Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número 66. Expediente 1538-2001. Fecha de Sentencia: 15/10/2002.



Además dicho principio es en función de transición constitucional y de previsión de cualquier acto de autoridad que tienda extralimitarse en materia constitucional.

H. Principio de equidad y justicia tributaria

El principio de equidad y justicia tributaria establece que la imposición debe ser proporcional a las capacidades contributivas individuales, de manera que sea similarmente gravosa a cada sujeto pasivo dentro del sistema tributario específico de aplicación.

Se puede establecer que dicho principio se da cuando existe una generalidad tributaria adecuada a la capacidad económica de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, mediante la aplicación progresiva de dichos tributos en función de la prevención de una existencia de una posible desigualdad producto de la relación jurídica tributaria.

Al respecto se ha establecido que: “en efecto, existe una prescripción constitucional que obliga a que los tributos al fisco sean justos y equitativos, por lo que, para cumplirla, los impuestos deben ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de riqueza del obligado”.²⁶

Sentencia de la Corte de Constitucionalidad que especifica la capacidad económica como base de la justicia y equidad tributaria doctrinaria.

²⁶ Corte de Constitucionalidad, Gaceta Número 41. Expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-96. Fecha de Sentencia: 11/09/1996.

Asimismo el mismo tribunal ha señalado: “los principios de justicia y equidad tributaria regulados en el artículo 239 constitucional, pues dicho principio consiste en la justa distribución de las cargas tributarias con el fin de que se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente de forma que, a mayor capacidad contributiva, el sacrificio sea igual. Tomar en cuenta únicamente como base imponible el volumen del objeto gravado no es indicador, por sí mismo, de la capacidad de contribución del sujeto pasivo, ya que los productos gravados no tienen el mismo costo, ni valor comercial”²⁷.

De tal cuenta, ambas sentencias de la Corte de Constitucionalidad hacen referencia a lo que doctrinariamente puede establecerse en función de dicho principio de la tributación, el cual es perfeccionado mediante el cumplimiento efectivo y real de todas las demás garantías del contribuyente.

Dicho principio es de elemental consistencia en la búsqueda de un verdadero sistema tributario adaptado a los criterios de defensa del contribuyente.

I. Principio de irretroactividad en materia tributaria

Este principio es un derivado de los principios de legalidad y de justicia y equidad tributaria, y se entiende como la limitación expresa de aplicación de los efectos propios de las normas tributarias a cuestiones anteriores al tiempo de su vigencia, así como lo referente a ajustes, recargos y multas.

²⁷ Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número 79. Expediente 2061-2005. Fecha de Sentencia: 06/03/2006.

De tal cuenta se pretende garantizar al contribuyente una certeza jurídica tributaria para el perfecto desenvolvimiento del sistema tributario en general.

2.5.2 Principios tributarios administrativos

Como hemos establecido anteriormente, los principios tributarios administrativos poseen su arranque en las diversas manifestaciones formales que conlleva un procedimiento tributario en específico²⁸.

Hay que hacer notar que dichos principios variarán de conformidad con la interpretación administrativas que se les suministre; dentro de los principales encontramos:

- Principio de progresividad.
- Principio de no discrecionalidad.
- Principio de no afectación de ingresos.
- Principio de indisponibilidad de las situaciones subjetivas.
- Principio de presunción de legalidad de los actos tributarios en materia administrativa.
- Principio de auto tutela del crédito tributario.
- Principio de seguridad jurídica tributaria.

²⁸ Calvo Ortega, Rafael, **Derecho tributario, parte general**, pág. 90.





CAPÍTULO III

3. Cooperativismo y cooperativas

Cabe resaltar que con fines metodológicos y didácticos, la presente investigación hace referencia en este capítulo a las cuestiones generales referentes a las cooperativas y al cooperativismo guatemalteco con el objetivo de tener clara su percepción y su afectación tributaria que es la temática primordial de este trabajo.²⁹

3.1 Desarrollo histórico del cooperativismo a nivel mundial

La práctica de las diversas formas de asociación tradicional forma parte de la historia del cooperativismo y de la humanidad desde una perspectiva material, pues se tiene conocimiento de asociaciones que tuvieron su auge en el ámbito rural y en actividades de carácter agropecuario, tales como el -ayllus- de la cultura inca, los modelos aborígenes del norte de América, y diversas manifestaciones suscitadas en el territorio asiático.³⁰

Dichas asociaciones tradicionales poseían características conjuntas como la autoayuda, la solidaridad y la cooperación entre sus integrantes, lo cual se puede afirmar como un antecedente material de los modernos principios que rigen el cooperativismo a nivel mundial.

²⁹ Cuc Son, Julia, **Análisis del interés legal en las cooperativas de ahorro y crédito**, pág. 17.

³⁰ Olsen, H.M., **Cooperativas de agricultores**, pág. 34.

3.1.1. La revolución industrial

Con los descubrimientos de la máquina de vapor, el telar mecánico, la metalurgia y otros se inicia la época llamada revolución industrial, que produjo profundas reformas en el pensamiento económico. Los individuos se dieron cuenta que la modesta fabricación individual o familiar había terminado, para dar lugar a la producción en masa; con las máquinas los fabricantes pueden sustituir mano de obra y a la vez multiplicar sus ganancias.

Con dichas ideas surgen nuevas concepciones económicas, que dan base primero al mercantilismo y este a su vez va formando cuerpo a una naciente doctrina económica llamada liberalismo y que llega a nuestros días. Así nace una nueva clase social, los obreros industriales, cruelmente explotados en largas jornadas de trabajo, bajos salarios e incluso la explotación de niños. Consecuentemente, contra el régimen de explotación surgen doctrinas socio-económicas doblemente emparentadas por su origen y por sus objetivos. Relacionadas por sus objetivos en cuanto unas y otras impulsan el movimiento de traslación de una economía de lucro a una economía de servicio.

3.1.2. Los primeros cooperativistas

Se puede ubicar de manera precisa el inicio del cooperativismo moderno, antecedente que se remite al poblado de Rochdale, condado de Lancashire de Inglaterra en 1844 cuando un grupo de veintiocho trabajadores de la industria textil.



Dichos trabajadores establecieron las pautas y parámetros generales que pretendían establecer una auto dirección en el aspecto económico mediante el establecimiento de lo que sería la de la primera cooperativa a la cual llamaron -Rochdale equitable pioneers society- o sociedad equitativa de pioneros de Rochdale.

Por consiguiente, dicha sociedad surgió como una respuesta al apogeo en el que se encontraba inmersa la industria textil, pues para ese entonces se había afianzado como una de las manufacturas más importantes de Rochdale, lo cual produjo un desequilibrio entre capital y trabajo; Asimismo, simultáneamente surgieron otras experiencias en Francia, España y otros países europeos.

Entre los primeros grandes pensadores del cooperativismo se encuentran Robert Owen, Charles Fourier y Friedrich Wilhelm Raiffeisen, quienes hicieron una crítica en la que proponían que la solución de problemas sociales se puede lograr a través de la cooperación entre los individuos.

De manera que, Owen, quien para muchos es considerado el padre del cooperativismo, defendía la posibilidad de desarrollar un sistema económico alternativo basado en la cooperativa; su planteamiento era utópico, pero no irreal, porque pretendía sustituir el sistema capitalista por otro más justo que evitara los problemas británicos; desde su perspectiva los obreros debían unirse para crear una nueva realidad europea basada en cooperativas que fuesen más rentables que las industrias: cooperativas de producción y cooperativas de distribución.



En la actualidad existen organizaciones a nivel mundial que incentivan el cooperativismo, tal es el caso de la Alianza Internacional de Cooperativas –ACI-. Así pues, entre los valores propuestos originalmente en Rochdale para las sociedades cooperativas.

3.2. Historia del cooperativismo en Guatemala

La historia del cooperativismo en el caso específico de Guatemala se puede rastrear a etapas marcadas por el desarrollo social, de conformidad con la autora de la tesis expuesta al inicio del capítulo, las cuales son³¹:

3.2.1. Vestigios precolombinos de asociaciones cooperativistas

La historia del cooperativismo en Guatemala es bastante particular, en comparación con el desarrollo de ésta institución a nivel global.

Se pueden rastrear diversos regazos de una especie peculiar de cooperativismo inmerso en las diversas formas de asociaciones mutualistas indígenas guatemaltecas, tales como los -trabajic sac comunal-, los -paq uch-, los -ku samuj- y los -ka chak-, existentes en algunos lugares de Alta Verapaz, Quiché y Chimaltenango, y que poseen matices directas establecidas por los antiguos mayas, con lo cual se puede afirmar la compleja estructura social prehispánica con que contaba dicha civilización.

³¹ Cuc Son, Julia, **Ob. cit.**, pág. 22.



De tal cuenta, el primero de ellos, el -trabajic sac comunal-, se distingue de toda forma cooperativita, pues consiste en un grupo de amigos que cooperan entre sí para la contribución del trabajo agrícola, la construcción de casas, u otra obra para un beneficio específico, con la única obligación por parte de la familia beneficiaria de proporcionar comida y un poco de licor clandestino ante la finalización de las labores.

Sin embargo, en Guatemala el cooperativismo es un producto de la influencia exterior, pues su disipación, como hemos podido constatar anteriormente, provino de Europa y Asia.

Fue hasta los años 1975 a 1980, cuando el cooperativismo en Guatemala poseyó una influencia propiamente interna. Más aún, en el caso guatemalteco, el cooperativismo es el resultado de acciones legales forzadas e impuestas.

3.2.2. Cooperativismo guatemalteco durante el siglo XX

Es menester hacer referencia al desarrollo histórico del movimiento cooperativista en Guatemala en el siglo XX en función de los diversos cambios sociales que abarcaron desde la propuesta de Estrada Cabrera, la propuesta de Jorge Ubico, la propuesta de los gobiernos revolucionarios, y la propuesta en los años posteriores a dicha revolución, para lograr la comprensión de sus instituciones y la influencia que éste ha tenido en el desarrollo económico y social de sus miembros.



Así pues en la actualidad luego de un desarrollo histórico y legal del movimiento cooperativo nacional, cabe mencionar que se encuentra vigente el Decreto 82-78 del Congreso de la República Ley General de Cooperativas, y un Reglamento de la Ley General de Cooperativas, emitido mediante el Acuerdo Gubernativo Número 7-79 del Ministerio de Economía.

De modo conclusivo se puede afirmar que el desarrollo del cooperativismo en Guatemala es similar el desarrollo de dicho movimiento a nivel latinoamericano.

3.3. Definiciones de cooperativismo y de cooperativa

Posterior a la aprehensión del conocimiento respecto al efímero desarrollo histórico del cooperativismo, es menester establecer una definición que se adecue a los preceptos que han evolucionado a partir de los principios promovidos en Rochdale.

El cooperativismo no es una doctrina política como tal, puesto que no establece normas para la función u organización del Estado, ni para las relaciones de éste con el individuo; es así que se puede concebir como un plan económico y político que tiende a la sustitución del incentivo de lucro individual mediante el concepto de servicio colectivo³².

Comprendido el punto anterior, la definición de cooperativa tiende a desarrollar la institución primordial y base del propio cooperativismo.

³² Montenegro, Walter, **Introducción a las doctrinas político económicas**, pág. 126.



Así pues, la principal gestora de la evolución de la doctrina cooperativista, la Alianza Cooperativa Internacional –ACI-, institución que funge como el organismo representativo del cooperativismo mundial y cuyo origen se remonta a 1895, mediante la denominada -Declaración de Manchester- la definió como una asociación autónoma de personas que se han unido voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, por medio de una empresa que se posee en conjunto y se controla democráticamente.

Una definición que nos proporciona la propia legislación nacional, se encuentra en la Ley General de Cooperativas Decreto 82-78, establece en su artículo segundo las cooperativas debidamente constituidas, son asociaciones titulares de una empresa económica al servicio de sus asociados, que se rige en su organización y funcionamiento por las disposiciones de la presente ley. Tendrán personalidad jurídica propia y distinta de la de sus asociados, al estar inscritas en el Registro de Cooperativas.

Una vez aunada las definiciones vertidas con anterioridad, podemos establecer que los elementos conceptuales y primordiales de una cooperativa son los siguientes:

- Las cooperativas son asociaciones de personas individuales.
- Las cooperativas no poseen un elemento teleológico lucrativo.
- Las cooperativas tienen una sede establecida en el instrumento de su creación.



- Los miembros, denominados cooperativistas, rigen sus relaciones y la toma de sus decisiones por medio del modelo democrático y de los principios democráticos inherentes al movimiento.
- La cooperativa posee personalidad jurídica reconocida, y por lo tanto pueden ser propietarias de una o varias empresas.
- La cooperativa posee poder reglamentario para disponer de los procedimientos que le ayuden a la consecución de sus fines.

3.4. Principios y valores del cooperativismo y de las cooperativas en general

Los principios y valores son los elementos distintivos de las organizaciones y empresas cooperativas, así pues en 1844, los Pioneros de Rochdale, habían formulado un sistema de principios simple, claro y contundente, que les aseguró la conducción de la organización en beneficio de sus miembros.

Consecuentemente, la nueva declaración de identidad cooperativa adoptada por la II Asamblea General de la Alianza Cooperativa Internacional –ACI- que se celebró en setiembre de 1995 en la ciudad de Manchester, incluyó una nueva definición de cooperativa y una revisión de la formulación de los principios y valores cooperativos.

La nueva formulación mantiene la esencia de un sistema de principios y valores originales, a la vez que incorporó nuevos elementos para una mejor interpretación del momento histórico actual.



3.4.1. Principios en la legislación guatemalteca

La legislación guatemalteca vigente en el tema de cooperativas, contiene una diversidad de principios que rigen a éstas en el desarrollo de sus funciones dentro del marco jurídico nacional. De tal cuenta, hay que resaltar que estos principios no menoscaban de modo alguno a los perpetrados por la doctrina especializada en el tema; a saber son:

- Procurar el mejoramiento social y económico de sus miembros mediante el esfuerzo común.
- No perseguir fines de lucro, sino de servicios a sus asociados.
- Ser de duración indefinida y de capital variable, formado por aportaciones nominativas de igual valor, transferibles sólo entre los asociados.
- Funcionar conforme a los principios de libre adhesión, retiro voluntario, interés limitado al capital, neutralidad política y religiosa e igualdad de derechos y obligaciones de todos sus miembros.
- Conceder a cada asociado un solo voto, cualquiera que sea el número de aportaciones que posea. El ejercicio del voto podrá ser delegado, cuando así lo establezcan los Estatutos.
- Distribuir los excedentes y las pérdidas, en proporción a la participación de cada asociado en las actividades de la cooperativa.
- Establecer un fondo de reserva no distribuible entre los asociados; y
- Fomentar la educación e integración cooperativa y el establecimiento de servicios sociales.



3.5. Tipos de cooperativas

Puesto que el régimen cooperativista posee una diversa repercusión en las funciones que realiza en la sociedad, la doctrina y la legislación las han dividido de conformidad a la actividad que éstas realicen, así pues, existen doctrinariamente las siguientes:

- Cooperativas de consumo: Son las más antiguas de las cooperativas, y su función es suministrar a los miembros de la misma, a precios módicos, de artículos que se requieran para la satisfacción de sus necesidades, con el fin de eliminar cualquier participación de intermediarios en dicho proceso.
- Cooperativas de distribución: Dichas cooperativas poseen mayor auge entre los agricultores, y tienen como finalidad la colocación de diversas mercaderías sin la necesidad de intermediarios en dicho proceso, lo cual conlleva un beneficio a los pequeños productores, con la intención de equilibrio entre capital y trabajo.
- Cooperativas de producción: Las cooperativas de producción constituyen la última etapa dentro del proceso económico. Su finalidad es la elaboración, constitución, manufacturación, etc. De mercaderías que necesitan las cooperativas y/o sus miembros para la satisfacción de sus necesidades.
- Cooperativas mixtas: Dichas cooperativas constituyen una fusión entre las cooperativas mencionadas anteriormente: de consumo, de distribución y de producción, en cualquiera de sus etapas dentro del proceso económico, y ello en función de una mayor cantidad de miembros cooperativistas.



- Cooperativas de servicios públicos: Dichas cooperativas tienen como finalidad la prestación de un servicio público subsidiado, tal como la prestación del servicio de energía eléctrica, provisión de agua potable, combustible o comunicaciones.
- Cooperativas de ahorro y crédito: Una modalidad muy difundida de cooperativas, es la denominada de Ahorro y Crédito, cuya función primordial es la de funciones de intermediación financiera, en promoción de sus miembros.

Dentro de la división dentro de la legislación guatemalteca, de buena manera se hace referencia al marco de especialidad de éstas, puesto que al establecer en el artículo cinco del Decreto 82-78 que las cooperativas podrán desarrollar cualquier actividad lícita comprendida en los sectores de la producción, el consumo y los servicios, compatible con los principios y el espíritu cooperativista, se denota un tecnicismo por parte de los legisladores.

En conclusión, al hacer énfasis en el aspecto lícito, se puede establecer que en Guatemala el movimiento cooperativo posee la ventaja de no encontrarse limitante en el desarrollo de sus actividades, siempre y cuando cumplan con los requisitos y procedimientos para su constitución, reconocimiento de su personalidad jurídica y fijación de sus propósitos primordiales, sin menoscabo de su cumplimiento de obligaciones fiscales.





CAPÍTULO IV

4. Incentivos fiscales, beneficios tributarios y obligaciones tributarias

En lo que respecta a éste último capítulo, se ha realizado un análisis de la temática fundamental referente a los beneficios tributarios y su derivación conceptual de incentivos fiscales así como lo referente al marco general de las obligaciones tributarias como parte de la cúpula de estudio del derecho tributario.³³

Y una segunda parte de aporte de investigación que consiste en una crítica a estas figuras tributarias vertidas a favor de las cooperativas en Guatemala, en detrimento de los principios del derecho tributario mismo.

4.1. Beneficios tributarios

Se ha establecido doctrinariamente que cuando el Estado en el ejercicio de su poder tributario analiza y determina la necesidad de creación de una ley o de una disposición tributaria, se encuentra ante la necesidad de excluir del cumplimiento de la misma a determinadas personas, instituciones o actividades específicas.

Dicha actividad estatal se manifiesta como parte de un beneficio tributario que el Estado otorga de conformidad con su política fiscal.

³³ Villegas, Héctor, **Ob. cit.**, pág. 281.

Por ello es menester la aproximación doctrinaria de la comprensión de la magnitud y complejidad del término que conllevan los beneficios fiscales o tributarios.

Así pues, en términos generales puede decirse que los beneficios tributarios “constituyen instrumentos por medio de los cuales se busca afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal limitado”.³⁴

Se establece de esa forma que los objetivos habituales perseguidos en el establecimiento dichas figuras, además de un supuesto aumento de la inversión, el desarrollo de regiones atrasadas, la promoción de exportaciones, la industrialización, la generación de empleo, el cuidado del medio ambiente, la transferencia de tecnología, la diversificación de la estructura económica y la formación de capital humano.

4.1.1. Clases de beneficios tributarios de conformidad con la doctrina

Consecuentemente la doctrina clasifica a los beneficios tributarios de la manera siguiente³⁵:

- Incentivos fiscales: Son los beneficios tributarios que consisten en reducciones a la base imponible del tributo, otorgados con el supuesto propósito de incentivar a determinados sectores económicos o actividades, e inclusive a aquellos subsidios que otorga el Estado a determinados sujetos.

³⁴ Jiménez, Juan, **Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina**, Pág. 15.

³⁵ Villegas, Héctor, **Ob. cit.**, pág. 281.



Cabe resaltar que los objetivos de dichos incentivos deben ser explícitos de manera tal que se pueda medir su efectividad en términos de costos para el resto de la sociedad.

- Exenciones: Son técnicas de desgravación por las cuales se busca evitar el nacimiento de la obligación tributaria, que se caracteriza por su temporalidad. No son permanentes, porque tienen un tiempo de vigencia, por lo general, el plazo de duración del beneficio está señalado en la norma que lo otorga.

- Exoneraciones: Son los supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos, exoneraciones subjetivas, o actividades, exoneraciones objetivas, previstos en ella, se encuentran primeramente gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo.

- Inmunidad: Es la limitación constitucional impuesta a los titulares de la potestad tributaria del Estado a fin de que no puedan gravar o afectar a quienes la Constitución quiere exceptuar del pago de tributos debido a razones de interés social, de orden económico o por otros motivos que considere atendibles.

- La inafectación: También denominada no sujeción, debe entenderse como aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto que determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado.

Dichos beneficios tributarios pueden ser considerados a partir de la mayor parte doctrinaria de enfoque jurídico-tributario.



A. Incentivos fiscales

Una vez comprendida la definición de los incentivos fiscales, como una especie de beneficio tributario que tiene como finalidad la reducción de la base imponible del tributo, concedido con el propósito de incentivar a determinados sectores económicos o actividades, e inclusive a aquellos subsidios que otorga el Estado a determinados sujetos³⁶.

Se puede establecer que existen diversas clases, las cuales atenderán al propósito de su creación, ejemplo de ello son:

- Los incentivos a la inversión: tales como la depreciación acelerada, la deducción parcial, los créditos fiscales y el diferimiento impositivo.
- Los Incentivos al empleo: tales como las rebajas en impuestos por la contratación de mano de obra, entre otras.
- Las exenciones temporales de impuestos o -tax holidays-.
- Las reducciones de tasas.

De tal manera, las exenciones temporales de impuestos constituyen una de las formas más habituales de incentivos fiscales a la inversión, y funcionan de modo que se exime a las empresas emergentes u otros actores económicos del pago de un impuesto determinado un período previamente establecido.

³⁶ Villegas, Héctor, **ibid.**, pág. 285.



Sin embargo, dado que generalmente las empresas nuevas no producen utilidades en los primeros años, si no se permite arrastrar las pérdidas incurridas durante el período de la exoneración hacia ejercicios futuros, este incentivo puede ser de escasa utilidad. Otra modalidad muy usada por los países como incentivo para las inversiones, son las tasas reducidas del impuesto sobre la renta de las empresas.

Sin embargo, estas medidas pueden no ser eficientes para atraer inversión desde países donde existe un enfoque de renta mundial en la imposición a la renta en un instrumento que los Estados modernos implementan con el fin de atraer a los inversionistas, tanto nacionales como extranjeros se convierten en una disminución de ingresos de los impuestos condicionados a realizar operaciones a favor de determinada región o actividad productiva.

Además dichas medidas son más difíciles de controlar porque gozan de menor transparencia y amplían la desigualdad al beneficiar especialmente a los contribuyentes de mayores recursos a esto se le debe agregar la debilidad del Estado para poder tener un sistema modernizado para el control de las personas que gozan de este beneficio.

B. Exenciones

Las exenciones son beneficios tributarios que consisten en “la dispensa de la obligación tributaria contenida en la misma ley que crea el tributo”³⁷.

³⁷ M. Puches, Jorge, citado por Alvarado Sandoval, José Alejandro, **Derecho tributario y legislación fiscal**, Pág. 203.

Por su parte, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, en el artículo 62 define a la exención como la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en la ley. Por ello podemos establecer que la exención se compone de los siguientes elementos:

- La hipótesis legal que ampara la exención: la ley establece una presunción que no permite el nacimiento de la obligación de cumplimiento del tributo.
- El impedimento para que nazca la obligación tributaria: En virtud del no establecimiento de un hecho generador del tributo, no concurre a su vez en el nacimiento a la vida jurídica de la obligación tributaria como tal.
- Legalidad: La ley impide el nacimiento del hecho generador, por lo que libera al sujeto pasivo de cualquier adeudo tributario.

De la misma forma, la Corte de Constitucionalidad ha establecido que “en materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifican en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas”.³⁸

Con lo que la sentencia dictada por dicho tribunal hace referencia al concepto doctrinario de dicha figura en base a un concepto diverso de la igualdad tributaria.

³⁸ Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 54, expedientes acumulados 615 y 642-99. Fecha de sentencia 16/12/1999.



a. Motivaciones para la fijación de exenciones como parte del ordenamiento jurídico-tributario

Existen supuestos motivos que pueden responder a situaciones de conveniencia o de política económica o fiscal, sin que medie algún tipo de control en lo referente a la beneficencia de este tipo de medidas; detalladamente los motivos expuestos anteriormente se detallan a continuación:

- Motivos de equidad.
- Motivos de conveniencia.
- Motivos de política económica.

Independientemente de los motivos para el establecimiento de estos beneficios tributarios, está comprobado objetivamente que no son la solución correcta para la promoción del crecimiento económico de una nación.

b. Facultad de creación de las exenciones de conformidad con el ordenamiento jurídico guatemalteco

De tal cuenta, el ente facultado específicamente en lo referente a la creación de las exenciones dentro del ordenamiento jurídico-tributario guatemalteco es el Congreso de la República, de conformidad con lo establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Dicho artículo establece en su parte conducente que corresponde con exclusividad al Congreso de la República la creación de las exenciones.

c. Clases de exenciones según la doctrina tributaria aplicables a las cooperativas en Guatemala

La doctrina clasifica a las exenciones de conformidad con el punto de vista desde el cual se analizan. A nuestro criterio las clases de exención que se le conceden a las cooperativas en Guatemala de conformidad con la clasificación tributarias es:

- Exenciones subjetivas: Para su determinación se tomó en cuenta la intención estatal de favorecer fiscalmente a los sujetos pasivos cooperativistas en base a su condición como tales.
- Exenciones permanentes: En el caso de Guatemala, las exenciones otorgadas a favor de las cooperativas son permanentes, pues encuentran su vigencia en una norma de carácter ordinario, y únicamente modificando esta condición se podrá concluir el plazo de vigencia de tales beneficios tributarios.
- Exenciones absolutas y excepcionalmente relativas: Las exenciones otorgadas a favor de las cooperativas son absolutas, sin embargo en casos excepcionales son relativas, como lo es el caso del Impuesto Sobre la Renta ya que las rentas obtenidas por las Cooperativas de Ahorro y Crédito por sus operaciones y por las operaciones con otras cooperativas se encuentran exentas, sin embargo las operaciones con terceros sí se encuentran gravadas, lo que devendría en una exención parcial.



- Exenciones ordinarias: Las exenciones otorgadas a favor de las cooperativas en Guatemala son ordinarias, pues su origen se remite a una ley de dicha categoría, pues la Constitución Política no establece parámetro constitucional alguno en lo referente a su determinación.
- Exenciones económicas: Dicha característica designa a cabalidad a las exenciones otorgadas a favor de las cooperativas en Guatemala, pues se pretende que el Estado con un fin de auxiliar el desarrollo económico, favorece al sujeto pasivo cooperativista.

C. Exoneraciones

Las exoneraciones son los beneficios tributarios que devienen en una forma de liberación del cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo. Más concretamente una exoneración es “la dispensa de la obligación tributaria, contenida en una ley diferente a la que creó el tributo”.³⁹

Dicha figura tributaria se da con posterioridad a la obligación de cumplimiento de dicho tributo, por lo que el hecho generador sí se perfeccionó.

Asimismo, una exoneración puede concebirse como una figura jurídica tributaria, por medio de la cual el poder ejecutivo libera al sujeto pasivo del cumplimiento de una obligación tributaria secundaria en lo referente al pago de multa, cargo o recargo causada por el incumplimiento del pago del tributo principal, para que se inicie una nueva obligación tributaria.

³⁹ M. Puches, **Ob. cit.**, pág. 212.



Así pues, la exoneración libera al sujeto pasivo de las multas y de los intereses o recargos a cambio del cumplimiento del impuesto que generó a éstos.

Las exenciones y las exoneraciones tienden a ser confundidas usualmente, pero en lo referente al ordenamiento jurídico-tributario guatemalteco, dicha diferencia tiende a disuadirse.

a. Las exoneraciones dentro del ordenamiento jurídico-tributario guatemalteco

Dentro del ordenamiento jurídico-tributario guatemalteco, la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 183 literal r) en su parte conducente establece que son funciones del Presidente de la República exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no poder cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos y omisiones en el orden administrativo.

Como puede observarse, las exoneraciones devienen en un modo de liberar el cumplimiento de las multas y recargos, por no haber sido pagados los impuestos correspondientes en el tiempo para su cumplimiento, aplicable también dentro del ámbito administrativo.

De esa forma, dicha facultad constitucional de exoneración corresponde con exclusividad al Presidente de la República, en virtud de una determinación de consideración de exclusión.



Asimismo, el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula la figura de la exoneración en su artículo 97 al establecer que: “La exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la administración tributaria para ejercer esa facultad, los intereses constituyen recargos”.

La exoneración no es lo mismo que la condonación, ya que ésta última es un medio de extinción de una obligación tributaria, y corresponde al Organismo Legislativo la determinación de la misma mediante la promulgación de una ley ordinaria, o mediante la remisión al Presidente de la República.

4.2. Beneficios tributarios otorgados a favor de las cooperativas

Previo a la intromisión de los beneficios tributarios otorgados a favor de las cooperativas dentro de la legislación guatemalteca, cabe resaltar la observación de que la propia legislación contiene diversos errores de carácter eminentemente técnico, tales como la confusión del término de incentivos fiscales con el de beneficios tributarios. Así pues, realizada la salvedad del caso, se puede establecer que los beneficios tributarios otorgados a favor del movimiento cooperativista son:

4.2. Beneficios tributarios en la legislación específica

Los beneficios tributarios otorgados a favor del movimiento cooperativista en Guatemala, dentro de la propia Ley General de Cooperativas Decreto 82-72 del Congreso de la República, específicamente los contenidos en el artículo 23 son:

- La exención total del impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos.
- La exención sobre los impuestos respectivos a la compraventa, permuta y adjudicación de bienes inmuebles, siempre y cuando sean destinados a los fines de las cooperativas.
- La exención del impuesto de herencias, legados y donaciones, siempre y cuando sean destinados a los fines de las cooperativas.
- La exención de impuestos y la exoneración de tasas y sobrecargos referentes a las importaciones de maquinaria, vehículos de trabajo, herramientas, instrumentos, insumos, equipo y material educativo, sementales y enseres de trabajo agrícola, ganadero, industrial o artesanal, siempre que no se manufacturen en el país o en el área centroamericana.

Como se puede observar, la intención estatal en el momento de la promulgación de dicho cuerpo normativo, era la de cubrir la mayor parte de hechos generadores que desmotivaren el desarrollo del movimiento cooperativista en Guatemala. Por lo que dichas exenciones responden a la política fiscal de dicho entonces y no necesariamente al establecimiento de un verdadero sistema tributario justo y equitativo.

4.2.1. Beneficios tributarios referentes al impuesto sobre la renta

En lo referente al impuesto sobre la renta –ISR–, el cual grava la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas o entes, no le es aplicable a las cooperativas.



Lo anterior se deriva de la propia legislación tributaria en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, establece en su artículo 11 inciso segundo establece la exención de las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas.

Como se ha señalado anteriormente, cabe hacer énfasis en el asunto que a la luz de las reformas al impuesto sobre la renta –ISR- los intereses o rentas que generen las cooperativas de ahorro y crédito producto de sus transacciones con sus asociados y con otras cooperativas no son gravadas con el impuesto sobre la renta –ISR-, pero sí serán objeto de cumplimiento de la obligación tributaria en el supuesto que dichas rentas o intereses fuesen generados por las mismas cooperativas con respecto a terceros, para lo cual dichas cooperativas fungirían como agentes de retención del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas de conformidad con el artículo 47 numeral tercero del Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

4.2.3. Beneficios tributarios referentes al impuesto al valor agregado

En lo concerniente al impuesto al valor agregado –IVA- el cual tiende a gravar diversos actos y contratos, los cuales se encuentran contenidos expresamente en el Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor Agregado, se hace referencia dentro del régimen de exenciones generales, establecido en el artículo 7 de dicho cuerpo normativo.



Lo referente a los beneficios fiscales otorgados a favor del movimiento cooperativista en Guatemala, de la manera siguiente y de conformidad con la legislación en cuestión:

- La exención del impuesto al valor agregado sobre importaciones de bienes inmuebles a favor de las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación. Sin embargo se debe solicitar dicha exención al Ministerio de Economía previo dictamen favorable del Instituto Nacional de Cooperativas –INACOP- para que el Ministerio de Finanzas Públicas otorgue la franquicia correspondiente, acreditando en forma auténtica el derecho a la exención.
- La exención del impuesto al valor agregado a favor de las cooperativas sobre exportaciones de bienes, y sobre las exportaciones de servicios.
- La exención del Impuesto al Valor Agregado a favor de las cooperativas cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios con sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, en las operaciones con terceros sí son objeto de gravamen. Asimismo, el impuesto pagado por las cooperativas a sus proveedores, forma parte del crédito fiscal.
- La exención del impuesto al valor agregado –IVA- en el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, en lo referente a los servicios que prestan, tanto a sus asociados como a terceros.

Dichas exenciones manifiestan una clara vulneración al principio de igualdad tributaria, pues no se busca un sistema justo y equitativo de derecho tributario.



4.2.4. Beneficios tributarios referentes al impuesto de solidaridad

Por otra parte, en lo referente al impuesto de solidaridad –ISO-, contenido en el Decreto 73-2008 del Congreso de la República Ley del Impuesto de Solidaridad, cuyo objeto es que el Estado cuente con recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social que demanda la población más necesitada, en tanto se moderniza el impuesto sobre la renta –ISR-.

El movimiento cooperativista en Guatemala goza del beneficio tributario contenido en su artículo 4 establece la exención a favor de las cooperativas, federaciones, y confederaciones de cooperativas, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la administración tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes; de lo contrario, recalca el artículo citado no serán sujetos de esta exención.

4.3. Obligaciones tributarias de las cooperativas en Guatemala

Una vez comprendido el matiz referente a los beneficios tributarios otorgados por el Estado de Guatemala a favor del movimiento cooperativista nacional, es menester establecer que las cooperativas, cualesquiera que sean sus actividades, deben cumplir con una serie de requisitos y de obligaciones o deberes, establecidos en las propias disposiciones ordinarias y desarrollados mediante los procedimientos específicos establecidos por la administración tributaria.



Por ende dichas obligaciones tributarias se constituyen como obligaciones formales, en lo referente a las cooperativas le son aplicables las siguientes:

- Inscribir a la cooperativa en la administración tributaria.
- Comunicar a la administración tributaria sobre cualquier modificación a los datos de inscripción o al cese de actividades.
- Actualizar anualmente sus datos de inscripción de la cooperativa.
- Solicitar los documentos exigidos por las disposiciones tributarias.
- Solicitar la habilitación de los libros de contabilidad y mantenerlos al día en el domicilio fiscal de la cooperativa.
- Presentar declaraciones de forma electrónica y otros informes que solicite la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

Consecuentemente el incumplimiento de los deberes formales por parte de las cooperativas dentro del marco legal-tributario guatemalteco da a lugar la imposición de diversas sanciones contenidas en el artículo 94 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Por su parte, cabe resaltar que el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, en su artículo 47 numeral tercero contempla que las cooperativas forman parte como agentes de retención dentro del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, para lo cual se debe determinar la renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.

Por lo cual se presupone el cumplimiento de esta obligación siempre y cuando la cooperativa genere rentas que queden fuera del régimen de su exención.

4.4. Análisis jurídico-crítico de la temática tributaria en cuestión

Dentro del análisis jurídico-crítico de los incentivos fiscales y de las obligaciones tributarias de las cooperativas en Guatemala, se puede afirmar que una vez conocido todo el panorama general que encierra el tema del derecho tributario, de los tributos en sentido estricto, así como de los alcances y significados del cooperativismo y de lo referente al tema de beneficios tributarios y obligaciones tributarias.

Es menester realizar un análisis crítico desde el punto de vista jurídico de dichos beneficios tributarios y obligaciones que recaen sobre las cooperativas dentro del marco normativo guatemalteco.

Si se parte del compromiso constitucional, el Estado de Guatemala en el artículo 119 inciso e) en la parte conducente de la Constitución Política de la República establece que son obligaciones fundamentales del Estado la de fomentar y proteger la creación y funcionamiento de cooperativas proporcionándoles la ayuda técnica y financiera necesaria.

Se puede realizar una interpretación constitucional y por ende afirmar que en primer lugar el texto supremo únicamente establece las pautas generales que marcan un compromiso de plantear una serie de mecanismos propiciadores de una política estatal.



Dicha política es exclusivamente de fomento y protección estatal en lo concerniente a la creación y el funcionamiento del movimiento cooperativo nacional, y en vista de la generalidad de la norma constitucional.

Si se toma en cuenta la interpretación textual de dicha disposición de conformidad con las disposiciones de interpretación consagradas en el artículo décimo del Decreto 2-89 del Congreso de la República Ley del Organismo Judicial, el Estado únicamente se compromete a la facilitación de dicho movimiento cooperativista, en el sentido de prestación técnica mediante capacitaciones estatales y facilitación de crédito para su posterior funcionamiento.

Por consiguiente, en ningún caso se establece algún indicio que motive la consagración de un régimen fiscal de beneficios tributarios y de diseminadas obligaciones tributarias, como es el caso actualmente.

Asimismo dicha incongruencia entre el texto de la norma constitucional y la realidad concreto-objetiva del régimen tributario cooperativista marca una evidente vulneración a diversos principios rectores en materia tributario como lo son el de justicia y equidad tributaria y el principio de igualdad tributaria.

Asimismo el principio de generalidad tributaria se ve vulnerado, pues no existe una racionalización en el establecimiento de dichos beneficios tributarios y pocas obligaciones tributarias pertinentes a favor de las cooperativas.



Antes de establecer la incuestionable vulneración al principio de igualdad tributaria existente en la normativa que favorece al movimiento cooperativista en Guatemala, es importante resaltar que las cooperativas de ahorro y crédito fueron supervisadas por la Superintendencia de Bancos –SIB- cuando se transfirió las funciones de supervisión a la Inspección General de Cooperativas -INGECOP-, según artículo 26 del Decreto Número 82-78 del Congreso de la República, en donde la ley creó el órgano fiscalizador de las cooperativas a nivel nacional, con la finalidad de que el Estado pudiera ejercer una supervisión y vigilancia permanente a las cooperativas, federaciones, confederaciones y todas aquellas organizaciones que sean creadas bajo amparo de dicha ley.

Además de la inscripción y supervisión de otras clases de cooperativas, lo que dificultaba el control y supervisión adecuados de cooperativas especializadas en ahorro y crédito.

Así pues, ante la eminente amenaza que el lavado de dinero y otros activos representaba a la economía nacional se hizo necesaria la inclusión de las Cooperativas de Ahorro y Crédito dentro de los sujetos de derecho obligados al cumplimiento de la normativa referente al tema de lavado de dinero y otros activos, para que la Superintendencia de Bancos –SIB- a través de la Intendencia de Verificación Especial –IVE- pudiese vigilar este tipo de transacciones de dichas entidades.

Por ello en el año 2013 mediante la promulgación del Acuerdo Gubernativo 443-2013 se modificó el Reglamento de la Ley Contra el Lavado de Dinero u Otros Activos.



Dicha modificación establece expresamente que las cooperativas de ahorro y crédito independientemente de su denominación constituirán parte del grupo denominado b de las personas obligadas a las disposiciones contenidas en la Ley Contra el Lavado de Dinero u Otros Activos Decreto 67-2001 del Congreso de la República así como de su Reglamento específico, con lo cual se lograba un mayor control estatal.

En vista de lo anterior, se puede afirmar que existe una vulneración al principio de igualdad tributaria en el actual sistema de beneficios tributarios a favor de las cooperativas pues existe un aprovechamiento indebido de los beneficios tributarios por parte de los cooperativistas, pues la utilización de los mismos marca una evidente desigualdad frente a otros entes que participan en las diversas actividades económicas.

Ejemplo de ello lo es el caso de los bancos del sistema frente a las cooperativas de ahorro y de crédito, pues los primeros se encuentran sujetos a un sistema de control de actividades y de operaciones así como a un régimen tributario estricto, en contraposición con las desequilibrantes ventajas con las que cuentan las cooperativas en Guatemala, principalmente las de ahorro y crédito pues como hemos señalado anteriormente el control y fiscalización de las mismas por parte de la Superintendencia de Bancos –SIB- se ve limitada únicamente al tema lavado de dinero y otros activos.

Lo anterior demuestra un evidente favorecimiento a las demás clases de cooperativas que no se encuentran sujetas a dicho imperceptible control, con lo cual se vulnera la existencial de un sistema tributario acorde a derecho y en detrimento de los contribuyentes.



Ante lo afirmado, un fallo de la Corte de Constitucionalidad expresa las implicaciones jurídico-tributarias que contiene dicha vulneración al establecer que "...al analizar el principio de igualdad tributaria ha analizado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 constitucional. Es su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones".⁴⁰

Dicho fallo evidencia una indudable desigualdad al trato impositivo existente entre las cooperativas y otros entes, como hemos subrayado anteriormente.

Sin embargo, algunos defensores de este régimen propiciador de desigualdad basan su argumento las denominadas categorías de contribuyentes, sin embargo la doctrina tributaria ha establecido que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinados, pero dichas categorías de contribuyentes no le son aplicables al caso de las cooperativas pues las mismas responden únicamente al tipo de rentas o de prestaciones que se generan, y no a la actividad que se realiza y que consecuentemente genera el tributo.

Así pues existe como se ha podido observar una evidente vulneración del texto constitucional en lo referente a la igualdad tributaria.

⁴⁰ Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 71. Expedientes acumulados 421, 453, 608, y 818-02 y 1806-03. Fecha de sentencia: 24/02/2004.

La vulneración al principio de generalidad tributaria se manifiesta primordialmente en el tema de las exenciones, pues la legislación guatemalteca otorga mayoritariamente este tipo de beneficios tributarios a favor de las cooperativas; el otorgamiento de dichas exenciones a favor de las cooperativas no cumple con los requisitos que las justifiquen y por ende provocan una inequidad e injusticia, pues como ha señalado la Corte de Constitucionalidad: “la equidad y justicia tributarias están vinculadas al principio de igualdad tributaria, que tiene como característica propia la universalización del tributo, contemplando una excepción en la exención tributaria, misma que debe tener una razonabilidad para su regulación que también debe estar presente al reformar un impuesto”.⁴¹

Como se puede observar en dicho fallo, la racionalidad debe ser un elemento esencial en la determinación de un beneficio tributario, algo que no se observa en el texto del artículo 119 inciso e) de la Constitución Política de la República de Guatemala, ni que hace meritorio, por parte del movimiento cooperativista, al momento de establecer dichas ventajas.

Por ende, al no existir una racionalidad o una justificación que motive verdaderamente el otorgamiento de dichos beneficios tributarios se hace consecuente una evidente vulneración de la generalidad tributaria, y coloca en una posición de desventaja a diversas entidades que realizan las mismas actividades económicas.

⁴¹ Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 70. Expedientes acumulados 1060 y 1604-2003. Fecha de sentencia: 23/10/2003.



Por otra parte, los promotores de dicha desigualdad tributaria favorable a las cooperativas fundan su argumento en la supuesta discrepancia fáctica que cuentan frente a otros grupos; sin embargo dicha argumentación cae en una falacia, pues su manifestación de generalidad no es aplicable al ámbito temporal en el que se funda el movimiento cooperativo nacional, pues se constata una consolidación de éste como consecuencia directa del uso de los beneficios tributarios no justificados.

Por ello como se ha señalado: “en materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas”⁴².

Es menester recalcar, toda exención debe estar eminentemente basada en el principio de igualdad tributaria, situación que no sucede en el caso de las cooperativas en Guatemala, pues estas a pesar que realizan diversas actividades en las mismas condiciones que otros entes, reciben el trato distinto por parte de la legislación tributaria aplicable.

Si bien, en un inicio el movimiento cooperativo nacional necesitó de apoyo estatal, éste no debió ser canalizado en ningún momento por la vía de los beneficios tributarios, si no que únicamente se debió propiciar mediante políticas públicas económicas y de capacitación técnica, como cita el artículo constitucional respectivo.

⁴² Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 54. Expedientes Acumulados 615 y 642-99. Fecha de sentencia: 16/12/1999.



Además, el caso guatemalteco es bastante particular, pues en diversas legislaciones, el cooperativismo no cuenta con dichos beneficios tributarios y aun así posee un desarrollo y una perpetración en la economía de sus países, y en otros dichos beneficios, canalizados mayoritariamente en exenciones, tuvieron la matiz de la temporalidad limitada, la cual beneficio el desarrollo de dicho movimiento sin la vulneración directa a la igualdad tributaria, como lo es el caso guatemalteco.

La vulneración al principio de justicia y equidad tributaria, se ve manifiesta en los argumentos vertidos con anterioridad referentes a las vulneraciones de los principios de igualdad tributaria y de generalidad tributaria, pues la justicia y equidad tributaria se ha señalado por el tribunal constitucional de mayor rango: “en la justa distribución de las cargas tributarias con el fin de que se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente de forma que, a mayor capacidad contributiva, el sacrificio sea igual. Tomar en cuenta únicamente como base imponible el volumen del objeto gravado no es indicador, por sí mismo, de la capacidad de contribución del sujeto pasivo, ya que los productos gravados no tienen el mismo costo, ni valor comercial.”⁴³

Así pues la justa distribución de la carga impositiva es inexistente dentro de cualquier panorama analítico aplicable al caso guatemalteco, y que favorece a las cooperativas contra toda argumentación jurídica de justificación de un verdadero estado de derecho.

⁴³ Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número 79. Expediente 2061-2005. Fecha de Sentencia: 06/03/2006.

Cabe resaltar que el establecimiento de cualquier tipo de beneficios fiscales, cualquiera que sea la forma que adopten, tanto aplicables para una actividad en específico como para un grupo de personas beneficiarias en específico, no son la verdadera solución, pues deben responder a una serie de estrictos criterios de prioridad estatal, pues éstos pueden crear un desequilibrio de resultados esperados y por ende no beneficiar directamente al sistema económico y financiero del país.

Y para culminar y como hemos establecido con anterioridad en el apartado de la vulneración al principio de igualdad tributaria, al hacer un análisis del poco y limitado régimen de fiscalización en el que se encuentran las cooperativas en Guatemala así como las efímeras obligaciones tributarias a las cuales se encuentran sujetas las mismas.

Se puede establecer que existe un deterioro del sistema tributario, ya que las funciones de la Inspección General de Cooperativas –INGECOP- se limitan únicamente al establecimiento de los deberes formales que éstas deben cumplir frente a la administración tributaria, sin que por ello se constituya un verdadero régimen de supervisión y control para la transparencia en el manejo de fondos de operaciones realizadas; si bien las Cooperativas de Ahorro y Crédito se encuentran sujetas a un control de la Intendencia de Verificación Especial –IVE-, éste se limita únicamente a la temática de lavado de dinero u otros activos, y con ello la Superintendencia de Bancos –SIB- no puede ejercer un control y fiscalización de dichas operaciones.

Así pues, en vista de lo anterior es necesaria la implementación de la normativa que preparó dicha institución y que actualmente se encuentra en fase de análisis como lo hemos señalado anteriormente, pues la vigente supervisión a las cooperativas favorece al clima de mala práctica en lo referente a la prestación de servicios, pues la falta de control favorece la anarquía y propicia en algunos casos a las posibles prácticas de ilegalidades, en detrimento del sistema económico y jurídico del país.

En vista de las razones y argumentaciones presentadas, es injustificable desde el punto de vista jurídico la continuación del régimen fiscal actual de las cooperativas en Guatemala, ya que su prolongación permitirá un margen de desigualdad tributaria frente a otras entidades legalmente reconocidas que prestan similares servicios, pudiendo afirmarse aún que es posible determinar su inconstitucionalidad.

Por lo que es necesaria la revisión exhaustiva desde el punto de vista jurídico de los principios que hemos señalado como vulnerados, pues el actual régimen de beneficios tributarios establecidos a favor de las cooperativas y los diversos deberes formales a los cuales dichas cooperativas se encuentran sometidas en Guatemala son contrarios al ordenamiento jurídico de un estado de derecho, por lo que su reforma es imprescindible, y el establecimiento de una nueva política fiscal para dichas organizaciones es indefectible.



CONCLUSIONES

1. El derecho tributario se presenta como una disciplina de constante evolución dentro del marco de lo jurídico, y por ende su estudio se hace de extrema necesidad, pues el constante cambio mundial y complejo marco de relaciones socioeconómicas obliga al profesional del derecho a tener los conocimientos indispensables y las actualizaciones pertinentes para el completo desarrollo de su labor jurídica.
2. Los principios del derecho tributario cumplen una función primordial, al igual que la función esencial del derecho en la limitación a cualquier tipo de poder, pues en este caso, el Poder de Imperio del Estado manifestado a través del poder tributario se encuentra constreñido frente a los principios y garantías que constitucionalmente protegen al contribuyente y que facilitan la creación de un sistema tributario justo y equitativo, conforme a los parámetros de un verdadero estado de derecho.
3. Las disposiciones constitucionales referentes al cooperativismo únicamente se encuentran encaminadas a un apoyo de carácter financiero en lo referente a facilidades de crédito, y técnico especialmente en el plano de capacitaciones que los asociados pueden obtener de parte del Estado; así pues, en ningún momento la norma constitucional versa como política de Estado un sistema de beneficios tributarios para la promoción de dichas entidades.



4. La determinación de cualquier tipo de beneficios fiscales, tanto para una actividad en específico como para un grupo de personas en específico, no responde al intento de activación económica que necesita el país, pues no responde a los criterios de prioridad estatal, y además la presente investigación ha demostrado su evidente inconstitucionalidad, lo cual por ende no beneficia directamente al sistema económico y financiero del país.

5. Se ha encontrado que el actual régimen fiscal aplicable a las cooperativas es contrario al orden constitucional vigente en el país, pues existen discrepancias entre las normas generales aplicables a dicho movimiento en detrimento de los principios de igualdad tributaria, generalidad tributaria y de justicia y equidad tributaria y, por lo que es indispensable una revisión y modificación del marco normativo aplicable a dicho movimiento.



RECOMENDACIONES

1. Se debe hacer mayor énfasis en el estudio de la disciplina del derecho tributario a nivel superior en el marco de todas las universidades del país, pues es necesario que el profesional del derecho conozca a cabalidad los conceptos contenidos en la parte sustantiva y que maneje a cabalidad los procedimientos de la parte adjetiva para poder brindar un servicio de excelencia a los clientes.
2. Es necesario e imprescindible que los contribuyentes conozcan los principios constitucionales y garantías que los protegen frente al poder tributario del Estado, para poder construir de tal forma un verdadero sistema tributario justo y equitativo; para ello la administración tributaria debe velar por cualquier tipo de capacitaciones que faciliten dicho fin, mediante implementación de manejo de información respecto al tema.
3. Se hace necesario un reenfoque de la política estatal referente al movimiento cooperativista en tenor de lo establecido en los artículos constitucionales pertinentes, así pues debe modificarse el régimen de beneficios tributarios que éstas gozan y reemplazarlo por ayuda técnica y financiera a través de facilitación de créditos u análogos, por lo que las universidades del país, la administración tributaria y organizaciones referentes al tema deben abordar una iniciativa de reforma de dicha política.



4. El Estado debe abandonar toda designación de cualquier tipo de beneficios tributarios a favor de una actividad en específico o de un grupo de sujetos pasivos tributarios en específico, pues dicha estimación es inconstitucional, para lo cual se puede optar por un sistema simplificado de tarifa proporcional y no progresiva donde se incentive la inversión extranjera y la certeza jurídica en la facilitación de negocios y de actividades comerciales en general.

5. Es necesaria una evaluación de todo el sistema tributario nacional, pues se debe favorecer la atracción de inversiones directas y la competitividad, con la finalidad de obtener una tutela legal efectiva que facilite el clima de negocios en el país, pues no se debe permitir la continuidad de los beneficios de actividades que atenten en contra de los principios y garantías de un sistema tributario conforme al estado de derecho.



BIBLIOGRAFÍA

- ALVARADO SANDOVAL, José Alejandro. **Derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, (S. E.), 2012.
- BERLIRI, Antonio. **Principios del derecho tributario**. España: Ed. De Derecho Financiero, 1964.
- BODENHEIMER, Edgar. **Teoría del derecho**. México: Ed. Fondo de Cultura Económica, 2005.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Argentina: Ed. Heliasta, 2000.
- CALVO ORTEGA, Rafael. **Derecho tributario, parte general**. España: Ed. Civitas, 1999.
- COSSÍO DÍAZ, José Ramón. **Derecho y análisis económico**. México: Ed. Fondo de Cultura Económica, 2008.
- CUC SON, Julia. **Análisis del interés legal en las cooperativas de ahorro y crédito**. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, (S.E.), 2008.
- CUÑAT GIMÉNEZ, Rubén. **Una visión de los principios cooperativos**. México: (S. E.), 2008.
- FONROUNGE, Giuliani. **Derecho financiero**. Argentina: Ed. Depalma, 1993.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. México: Ed. Porrúa, 2006.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario: consideraciones jurídicas y económicas**, tomo I. Argentina: Ed. Depalma, 1996.



JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Argentina: Ed. Abeledo-Perrot, 1996.

JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina**, Colombia: Comisión Económica para América Latina y el Caribe –CEPAL- (S.E.), 2003.

MARTÍN, José. **Derecho tributario general**. Argentina: Ed. Depalma, 1986.

MERRYMAN, John Henry. **La tradición jurídica romano-canónica**. México: Ed. Fondo de Cultura Económica, 2003.

MOIRANO, Armando A. **Organización de las sociedades cooperativas**. Argentina: Ed. El Ateneo, 1965.

MONTENEGRO, Walter. **Introducción a las doctrinas político económicas**. México: Ed. Fondo de Cultura Económica, 1988.

OLSEN, H.M. **Cooperativas de agricultores**. México: Ed. Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana, 1966.

OSSORIO Y FLORIT, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Argentina: Ed. Heliasta, 1999.

PACCI CÁRDENAS, Alberto Carlos. **Introducción al derecho tributario**. Perú: Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann, (S. E.), 2003.

QUERALT, Juan Martín y otros. **Derecho tributario**. España: Ed. Thomson-Aranzadi, 2008.

ROJAS SORIANO, Raúl. **Guía para realizar investigaciones sociales**. México: Universidad Autónoma de México, (S. E.), 1897.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Instituciones de derecho tributario**. Argentina: Ed. Depalma, 1992.



VINOGRADOFF, Sir Paul. **Introducción al derecho**. México: Ed. Fondo de Cultura Económica, 1994.

VILLEGAS, Hector. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Argentina: Ed. Depalma, 1992.

YURI, Mario. **Cooperativas agrícolas y pecuarias**. Estados Unidos de América: Ed. Unión Panamericana, 1956.

ZAMUDIO, Fix y otros. **Enciclopedia jurídica omeba**, tomos VII y VIII. Argentina: Ed. Driskill, 1991.

ZAVALA ORTIZ, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Chile: Ed. Jurídica Conosur, 1998.

Legislación:

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

Código Tributario. Congreso de la República, Decreto Número 6-91.

Ley General de Cooperativas. Congreso de la República, Decreto Número 82-78.

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República, Decreto Número 2-89.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República, Decreto Número 27-92.

Ley Contra el Lavado de Dinero u Otros Activos. Congreso de la República, Decreto Número 67-2001.

Ley del Impuesto de Solidaridad. Congreso de la República, Decreto Número 73-2008.



Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la República, Decreto Número 10-2012.

Reglamento de la Ley General de Cooperativas, Acuerdo Gubernativo Número 7-79.

Reglamento de la Ley Contra el Lavado de Dinero u Otros Activos y sus reformas, Acuerdo Gubernativo Número 118-2002.