

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a cross, surrounded by a wreath. Above the shield is a crown. The shield is flanked by two figures, possibly saints or historical figures. The entire emblem is enclosed in a circular border with text in Spanish and Latin. The text in the border includes "UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA" at the top and "FUNDATA 1697" at the bottom. The central text of the seal reads "SICUT ERAT IN INTERIORIBUS TERRARUM".

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA ILEGALIDAD DE LA MULTA  
CONFISCATORIA DEL SALARIO DEL SERVIDOR PÚBLICO COMO SANCIÓN A  
LA OMISIÓN DE ENTREGA DE LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL**

**JUAN MANUEL CASTILLO MARROQUIN**

**GUATEMALA, ABRIL DE 2015**

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

**FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA ILEGALIDAD DE LA MULTA  
CONFISCATORIA DEL SALARIO DEL SERVIDOR PÚBLICO COMO SANCIÓN A  
LA OMISIÓN DE ENTREGA DE LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL**



**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**JUAN MANUEL CASTILLO MARROQUIN**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, abril de 2015

**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 I:	Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V:	Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. Otto Daniel Ardón Medina
Vocal:	Lic. Juan Ramiro Toledo Álvarez
Secretaria:	Licda. Vilma Karina Rodas Recinos

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic. Ronal David Ortiz Orantes
Vocal:	Lic. Emilio de Jesús Vásquez Regalado
Secretario:	Lic. Marco Tulio Pacheco Galicia

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



**LIC. JORGE ALBERTO GONZÁLEZ BARRIOS**  
**Abogado y Notario**  
**12 avenida "A" 1-05, sector B 1, San Cristóbal,**  
**zona 8 de Mixco**  
**Teléfono: 56052792**

Guatemala, 10 de julio de 2014

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



Doctor Mejía Orellana:

En cumplimiento del nombramiento de fecha dieciséis de junio de dos mil catorce, emitido por la Unidad de Asesoría de Tesis, procedí a ASESORAR el trabajo de tesis del bachiller **JUAN MANUEL CASTILLO MARROQUIN**, intitulada: **"FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA ILEGALIDAD DE LA MULTA CONFISCATORIA DEL SALARIO DEL SERVIDOR PÚBLICO COMO SANCIÓN A LA OMISIÓN DE LA ENTREGA DE LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL"**.

1. Para el efecto me permito informar a usted lo siguiente: a) que el trabajo de tesis que procedí a asesorar se encuentra elaborado conforme a la perspectiva doctrinaria adecuada y moderna de los textos legales relacionados con la disciplina administrativa; b) que el trabajo referido se encuentra contenido en cinco capítulos, comprendiendo en los mismos aspectos importantes del tema, de tal forma que el autor en el análisis realizado demuestra que efectivamente, es un hecho que el Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas reformado por el Artículo 67 del Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, regula que cuando el servidor público incumple con presentar su declaración jurada patrimonial, incurre en una multa confiscatoria equivalente al cien por ciento de su salario mensual, la cual tiene que hacer efectiva en un solo pago, perjudicándolo económicamente a él y a su núcleo familiar al dejarlos sin medios de subsistencia, a menos que, solicite un convenio de pago pagadero hasta en veinticuatro meses, pero sujeto a comprobación y autorización por parte de la Contraloría General de Cuentas, consecuentemente se comete ilegalidad al violar principios propios que rigen al salario regulados en la Ley de Servicio Civil.

2. Que realicé las recomendaciones del caso, así como las correcciones atinentes y



necesarias, mismas que fueron observadas y cumplidas fehacientemente por el sustentante del presente trabajo.

En mi opinión, la tesis, efectivamente cumple con los requisitos del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, y para el efecto hago constar que: a) el contenido científico y técnico contribuye a concientizar sobre la necesidad de legislar lo relativo a la disminución de la multa que se le impone al servidor público que omite presentar su declaración jurada patrimonial dentro del término legal contenido en el Artículo 22 de la Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, pues la multa regulada actualmente en la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas resulta ser confiscatoria del salario mensual del servidor público, atendiendo a ello, la Contraloría General de Cuentas debe imponer multas que no rebasen la capacidad de pago del servidor público; b) en cuanto a la metodología utilizada, en su desarrollo se observó la aplicación científica de los métodos jurídico e inductivo; c) en lo concerniente a las técnicas de investigación el sustentante aplicó las técnicas de investigación documental y la ficha bibliográfica; d) para el efecto, la redacción utilizada reúne las condiciones exigidas en cuanto a claridad y precisión, de tal forma que sea comprensible al lector; e) el sustentante brinda un importante aporte jurídico, así como un enfoque doctrinario y legal, al recomendar que el Congreso de la República de Guatemala, propicie una iniciativa de ley, para que se reforme el Artículo 67 del Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Reformas a la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, en el sentido de regular una multa racional por la omisión de presentación de la declaración jurada patrimonial, para que no se atente contra la capacidad económica del servidor público y no se violen los principios que rigen al salario contenidos en la Ley de Servicio Civil. De lo expuesto deriva que es invaluable la contribución científica que el sustentante realiza en la tesis de mérito; f) las conclusiones y recomendaciones son atinentes, oportunas, claras, sencillas y concretas, con el fin que sus propuestas sean tomadas en cuenta; y g) por último, la bibliografía utilizada es reciente, acorde y exacta para cada uno de los temas desarrollados en el contenido. Por lo antes expuesto, en definitiva, al haberse cumplido con todos los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público referidos, resulta pertinente aprobar el trabajo de investigación objeto de asesoría, por lo que para el efecto procedo a emitir el presente **DICTAMEN FAVORABLE**.

Atentamente,

  
**LIC. JORGE ALBERTO GONZÁLEZ BARRIOS**  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 8900

*Lic. Jorge Alberto González Barrios*  
ABOGADO Y NOTARIO



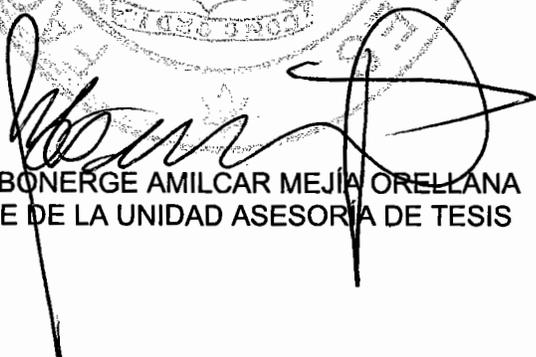
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.  
Guatemala, 07 de agosto de 2014.

Atentamente, pase a el LICENCIADO HÉCTOR DAVID ESPAÑA PINETTA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de el estudiante JUAN MANUEL CASTILLO MARROQUIN, intitulado: "FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA ILEGALIDAD DE LA MULTA CONFISCATORIA DEL SALARIO DEL SERVIDOR PÚBLICO COMO SANCIÓN A LA OMISIÓN DE LA ENTREGA DE LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL".

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

  
DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis  
BAMO/iy.



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala

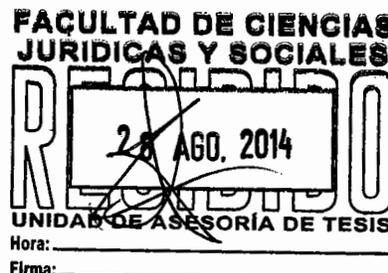




*Lic. Doctor David España Pinetta*  
*Abogado y Notario*  
*10 calle 9-68, zona 1, Edificio Rosancca, oficina 208, Ciudad de Guatemala,*  
*Teléfono: 46106878*

Guatemala, 22 de agosto de 2014

Doctor  
Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala.



Respetable Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

De manera atenta me dirijo a usted para comunicarle que he cumplido con la función de Revisor de Tesis del estudiante **JUAN MANUEL CASTILLO MARROQUIN**, que me fuera asignado según providencia de fecha siete de agosto de dos mil catorce, intitulado: **“FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA ILEGALIDAD DE LA MULTA CONFISCATORIA DEL SALARIO DEL SERVIDOR PÚBLICO COMO SANCIÓN A LA OMISIÓN DE LA ENTREGA DE LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL”**, el cual a mi criterio cumple con todos los requisitos y formalidades que establece el normativo de esta Facultad, para el efecto procedo a emitir el **DICTAMEN** siguiente:

I) El tema investigado por el ponente, es de suma importancia respecto a su contenido científico y técnico, pues determina que la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 41 regula que se prohíben la confiscación de bienes y la imposición de las multas confiscatorias, pero cuando el servidor público omite presentar su Declaración Jurada Patrimonial se le impone una multa confiscatoria equivalente al cien por ciento de su salario mensual. Como aporte científico el sustentante determina que el Estado se obliga a respetar las normas constitucionales porque al imponer multas confiscatorias del cien por ciento del salario del servidor público por incumplimiento con la presentación de su declaración jurada patrimonial, los servidores públicos afectados recurren a la Corte de Constitucionalidad para hacer valer su derecho.

II) La estructura formal de la tesis fue realizada en una secuencia ideal para un buen entendimiento de la misma, así como la utilización de la metodología moderna concerniente al método jurídico, que se utilizó para realizar un análisis de la legislación nacional existente en materia administrativa, especialmente la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, que evidencia que el Artículo 39 estipula que ante la falta de presentación de la Declaración Jurada Patrimonial, el servidor públicos se hace acreedor de una multa confiscatoria de su salario, lo cual viola los principios que rigen dicho salario. En lo concerniente a las técnicas de investigación documental, como



fuentes secundarias, el sustentante aplicó correctamente libros, folletos y revistas de autores nacionales y extranjeros, asimismo hizo uso de la ficha bibliográfica, con el fin de recopilar bibliografía proveniente de libros, enciclopedias, diccionarios y artículos periodísticos, acordes al tema investigado.

III) De tal manera que la redacción utilizada reúne las condiciones exigidas en cuanto a tecnicismo, claridad y precisión; el sustentante brinda un valioso aporte jurídico enfocándolo desde el punto de vista doctrinario y legal, determinando que el Congreso de la República de Guatemala se obliga a propiciar una iniciativa de ley que regule una multa racional por la omisión de presentación de la declaración jurada patrimonial, para que no se atente contra la capacidad económica del servidor público, pues el Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas viola los principios del salario al imponer multas confiscatorias.

IV) En consecuencia, el Ministerio de Gobernación debe solicitar la creación de nuevos sustitutivos penales como el uso del chip para evitar el hacinamiento existente en los centros de cumplimiento de condena de prisión, en virtud que, los beneficios penales existentes son insuficientes para disminuir el nivel de hacinamiento que lejos de decrecer se incrementa día a día.

V) En mi opinión, las conclusiones y recomendaciones fueron redactadas en forma clara y sencilla, mismas que son congruentes con el tema investigado, haciendo aportaciones valiosas y propuestas concretas para su realización.

VI) La bibliografía empleada por el sustentante, fue adecuada, puntual y moderna y acorde al tema objeto de investigación.

VII) En tal sentido, el contenido de trabajo de tesis me parece muy interesante y en medida de espacio, conocimiento e investigación esta apegada a las pretensiones del postulante, cumpliendo en definitiva con los requisitos de forma y fondo exigidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público.

VIII) Por último, derivado de lo anterior emito **DICTAMEN FAVORABLE** a la investigación realizada por el bachiller Juan Manuel Castillo Marroquin, en virtud de haber cumplido fehacientemente con el requerimiento científico y técnico, aplicación de la metodología y técnicas de investigación, redacción, pertinencia de su contribución científica, puntualización exacta de las conclusiones y recomendaciones arribadas, además de la utilización de la bibliografía atinente al tema investigado.

Sin más que agradecer la consideración a mi persona, al recomendarme tan honroso trabajo de revisor, aprovecho la oportunidad para suscribirme como su atento servidor.

*Hector David España Pinetta*  
ABOGADO Y NOTARIO  
*Lto. Hector David España Pinetta*  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 2802

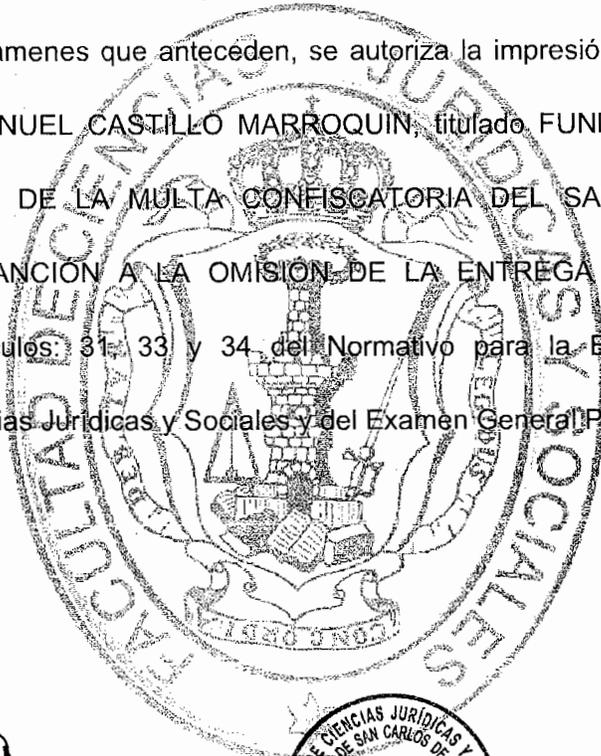


**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 12 de febrero de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JUAN MANUEL CASTILLO MARROQUIN, titulado FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA ILEGALIDAD DE LA MULTA CONFISCATORIA DEL SALARIO DEL SERVIDOR PÚBLICO COMO SANCIÓN A LA OMISIÓN DE LA ENTREGA DE LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL. 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.



Lic. Avidan Ortiz Orellana  
**DECANO**





## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Padre nuestro, quien me levantó en los momentos que caí por circunstancias adversas, por dame las fuerzas cuando me faltaron, la sabiduría y el entendimiento para culminar esta etapa de mi vida y haberme permitido llegar a este momento.

### **A MIS PADRES:**

María Concepción y Marco Tulio (+), por haber sido un ejemplo en mi vida; quienes física y espiritualmente me han apoyado y honro con este acto; gracias por todo su amor y sacrificios aquí está el resultado; flores sobre sus tumbas.

### **A MI ESPOSA:**

Brenda Johanna Rodríguez Marroquín, por la paciencia en mis días de ausencia y por el apoyo en este momento.

### **A MIS HIJOS:**

Juan Manuel, Joselyn Alejandra y José Antonio, fuente de inspiración y esfuerzo sin límites para darles el ejemplo de estudio y dedicación para que culminen todas sus metas.

### **A MIS HERMANOS:**

Marco Tulio y Ronald, quienes han sido un apoyo fundamental en todo momento.



**A MI FAMILIA:**

Lory Melanie, tíos, primos y sobrinos.

**AGRADECIMIENTO  
ESPECIAL A:**

Licenciados Magbis Mardoqueo Méndez López y Wuelmer Gómez, por haber compartido sus conocimientos sin ninguna reserva y guiarme hacia este gran éxito.

**A MIS COLEGAS Y  
AMIGOS:**

Ingrid Marisol García Ochoa, Cristi Munguía Soto, por todo el tiempo y conocimientos compartidos; María Rosaura Vallejos Javier, Erick Estuardo Marín Guevara, Irma Elizabeth Hernández, Luis Fernando Noriega Azañon, César Fernando González Cuchudakis, Evelyn Susana Rodríguez, Marco Vinicio Villatoro López, Eduardo Callen, Julio Castro, Tulbia Marilena Sagastume Melgar, Alejandra Flores Jacobo, Mishell Escobar y Marco Ramos, por su consejos trascendentales en mi vida.

**A:**

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala grande entre las grandes, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Capacidad de pago.....	1
1.1. Definición.....	2
1.2. Principios.....	6
1.3. Ámbito de actuación del principio.....	13
1.4. Principio de capacidad económica y el mínimo vital	15
1.5. Regulación legal.....	23
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. Principio de legalidad tributaria.....	25
2.1. Generalidades.....	25
2.2. Definición.....	26
2.3. Antecedentes históricos.....	30
2.4. Implicaciones de la legalidad tributaria.....	35
2.5. La legalidad tributaria como principio constitucional.....	36
2.6. Regulación legal.....	38
<b>CAPÍTULO III</b>	
3. La violación de los principios que rigen el salario del servidor público.....	45
3.1. Definición.....	46
3.2. Antecedentes históricos.....	47
3.3. Naturaleza jurídica.....	49
3.4. Declaración jurada patrimonial como una obligación del servidor público.....	50
3.5. Regulación legal.....	57



## CAPÍTULO IV

4. Tributos confiscatorios.....	63
4.1. Definición.....	64
4.2. Principio tributario de la no confiscación.....	67
4.3. Regulación legal.....	72

## CAPÍTULO V

5. Fundamentos jurídicos de la ilegalidad de la multa confiscatoria del salario del servidor público como sanción a la omisión de entrega de la declaración patrimonial.....	75
5.1. Definición.....	76
5.2. La multa confiscatoria.....	77
5.3. Factores negativos.....	79
5.4. Soluciones.....	83
5.5. Propuesta.....	84
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>85</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>87</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>89</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>95</b>



## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación aborda la problemática que existe en torno a la ilegalidad de la multa confiscatoria regulada en el Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas derivado del incumplimiento de la presentación de la declaración jurada patrimonial, en virtud que al servidor público se le impone una multa equivalente al ciento por ciento de su salario mensual, medida que le resulta perjudicial al tener que hacerlo efectivo en un solo pago sin rebaja alguna, dejándole sin medios económicos de subsistencia a él y a su núcleo familiar; afectándole su capacidad de pago, aunque le asiste la facultad de solicitar un convenio de pago de hasta 24 meses, sujeto a comprobación y a la autorización por parte de la Contraloría General de Cuentas; sin embargo, la multa no deja de ser confiscatoria, violando de esta manera los principios que regulan el salario del servidor público.

El objetivo logrado con la tesis fue determinar los fundamentos jurídicos de la ilegalidad de la multa confiscatoria del salario del servidor público como una forma de extinguir los efectos de aquellas sanciones a la omisión de entrega de la declaración jurada patrimonial por atentar al principio de capacidad de pago del servidor público.

En la investigación se formuló la siguiente hipótesis: Los fundamentos constitucionales de la ilegalidad de la multa confiscatoria del salario del servidor público como sanción a la omisión de entrega de la declaración jurada patrimonial es la forma de extinguir los efectos de la ilegalidad de la confiscación salarial del servidor público.



Este trabajo contiene cinco capítulos. En el primero, se desarrolla el tema de la capacidad de pago; el segundo, el principio de legalidad tributaria; en el tercero, la violación de los principios que rigen el salario del servidor público; en el cuarto, los tributos confiscatorios; por último, en el quinto, se aborda los fundamentos jurídicos de la ilegalidad de la multa confiscatoria del salario del servidor público como sanción a la omisión de entrega de la declaración patrimonial

La teoría principal en relación a los fundamentos jurídicos de la ilegalidad de la multa confiscatoria del salario del servidor público como sanción a la omisión de entrega de la declaración patrimonial, establece que el Artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala viola los principios constitucionales de capacidad de pago y de legalidad; así como los principios que rigen al salario regulados en la Ley de Servicio Civil al imponer multas confiscatorias equivalentes al cien por ciento del salario del servidor público.

Se usaron dos métodos para el desarrollo de la tesis, siendo el jurídico, el que permitió analizar la legislación existente; y el inductivo, con el cual se analizaron las propiedades particulares, para obtener el conocimiento total del tema. Se utilizaron las técnicas de investigación documental y la observación, que permitieron efectuar una investigación profunda.

Por último, se enfatiza, que es necesario reformar el Artículo referido, en el sentido de regular una multa fija ajena al salario del servidor público y así dejar de violar los principios constitucionales y principios propios que rigen al salario del servidor público.



## CAPÍTULO I

### 1. Capacidad de pago

En todo país, el Estado necesita cubrir anualmente su presupuesto de gastos, esto lo realiza por medio de los ingresos que recaude dentro de un determinado período fiscal anual, el cual coincide con el presupuesto anual de ingresos y egresos del Estado, no obstante, para agenciarse de tales ingresos debe programarlos, esto se realiza tomando en consideración los tributos a recaudarse; la diferencia la cubre con otros ingresos que tiene programado percibir, pero cuando existe déficit de ingresos, tiene que recurrir a la utilización de otras fuentes de financiamiento, como lo son, el endeudamiento interno o el externo.

En otros casos, el Organismo Ejecutivo recurre a la imposición de nuevos tributos a los contribuyentes, ya sea incrementando los hechos generadores o aumentando los porcentajes de los impuestos existentes. De una u otra forma, la administración tributaria tiene que tomar en cuenta la capacidad de pago de los contribuyentes para que éstos puedan cancelar sus tributos, de lo contrario incurriría en una confiscación de sus ingresos.

Constitucionalmente, el Estado debe velar por la salud, la vida, la seguridad y la justicia entre otros, pero si procede a imponer cargas tributarias además de los existentes, afecta dichas garantías constitucionales, en virtud que las personas no



tendrían recursos económicos para cubrir dichas necesidades básicas, por dicho motivo la Constitución Política de la República de Guatemala determina dicha garantía.

Es oportuno mencionar que, la mayoría de contribuyentes son personas asalariadas, ya sea que laboren en el sector público como en el privado, por lo que dicha remuneración resulta ser un ingreso vital para cubrir sus necesidades propias y las de su núcleo familiar, por tal razón no puede imponerle más carga tributaria que el contribuyente y su familia podrían soportar, de lo contrario, lo estaría colocando en una situación precaria o calamitosa.

Se ha comprobado que los seres humanos precisan cubrir sus necesidades básicas, es decir, necesitan tener un buen porcentaje de su ingreso para poder alimentarse adecuadamente y rendir en sus labores diarias, independientemente del trabajo que realice, con ello se garantiza que el ser humano rinda en el desempeño de sus tareas cotidianas al encontrarse saludable para trabajar como corresponde, y así pueda ser remunerado para que el fisco cobre los tributos debidos.

### **1.1. Definición**

Rafael Calvo Ortega determina que la capacidad de pago se encuentra muy relacionada con la capacidad económica de una persona, de acuerdo a ello, se puede afirmar que: “Es la relación con la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de la riqueza; con la aptitud, la posibilidad real, la suficiencia de un



sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta por parte de una Administración Pública”.<sup>1</sup>

Innegablemente la capacidad de pago se encuentra estrechamente vinculada con la capacidad económica de una persona, en virtud que, si una persona no posee capacidad económica menos va a tener capacidad de pago para poder sufragar una obligación tributaria específica impuesta por la administración pública a través de la institución correspondiente.

Mario Ricardo López Ramírez establece que la capacidad económica se define como: “La capacidad para adquirir o ser titular de bienes o servicios públicos o privados, esta capacidad puede recibir diferentes nombres como capacidad adquisitiva; este principio en materia tributaria, busca establecer una carga impositiva, acorde con la capacidad económica y contributiva del particular, en concordancia con el principio de progresividad, que debe proteger la economía nacional y elevar el nivel de vida de la población, por su carácter proteccionista”.<sup>2</sup>

La capacidad económica a criterio del autor citado, constituya la capacidad para adquirir o ser titular de bienes o servicios públicos y privados, inclusive puede traducirse en la capacidad adquisitiva, no obstante, tiene un carácter proteccionista como principio, pues no se puede imponer una carga impositiva superior a la capacidad contributiva de un contribuyente.

---

<sup>1</sup> Calvo Ortega, Rafael. **Curso de derecho financiero I y derecho tributario**. Pág. 52.

<sup>2</sup> López Ramírez, Mario Ricardo. **Estudio socioeconómico al proceso de valorización**. Pág. 2.



“En principio la capacidad económica debe constituirse como el factor principal, para la distribución de la carga fiscal, es decir, que la capacidad económica dice quién y cuánto impuesto debe pagarse. No obstante, este principio no es absoluto, sino relativo. El principio del beneficio y la capacidad de pago, tienen base en los criterios de equidad horizontal y vertical. Así pues, el criterio de capacidad horizontal es que quienes tienen capacidad pagan lo mismo; y el criterio de equidad vertical hace referencia a quien tiene una mayor capacidad de contribución puede pagar más”.<sup>3</sup>

La capacidad económica debe ser un factor importante para la distribución de la carga fiscal, la cual debe basarse en criterios de equidad, ya sea horizontal o vertical, en el primero, los contribuyentes deben pagar lo mismo; y en el segundo se establece que quien tiene mayor capacidad contributiva tiene la capacidad de pagar más.

Mario Fuentes Destarac en relación a la capacidad de pago establece lo siguiente: “Se traduce en las aptitudes y los recursos que tienen las personas o entidades para llevar a cabo proyectos o empresas, cubrir necesidades y obligaciones, enfrentar desafíos y, en general, para objetivos. Se tiene capacidad de pago cuando se puede consumir, cancelar deudas e intereses, tributar o extinguir obligaciones. De la capacidad de pago depende el comportamiento y actitudes de personas y entidades, a título de agentes económicos, en el mercado, en el ámbito financiero. Por supuesto, la capacidad de pago está en función de lo que cada uno tiene y puede.

---

<sup>3</sup> [http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catfinpub/material/lectura%204\\_2.pdf](http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catfinpub/material/lectura%204_2.pdf). Principio de capacidad de pago. (Guatemala, 23 de febrero de 2014).



La determinación de capacidad de pago es fundamental para fines crediticios y tributarios. Se presta a alguien de acuerdo con su capacidad de pago, o sea con base no solo en su intención de pagar, sino también en su posibilidad de pago. Por otro lado, se impone una carga tributaria a un contribuyente o tributario atendiendo a sus posibilidades reales de asumirla. Por el contrario, si se presta o impone una obligación tributaria a alguien que no puede cumplir, lo más probable es que no pague el préstamo o el impuesto, y que se meta en problemas de insolvencia y legales. Por tanto, obligar a alguien que no tiene o no puede es irresponsable”.<sup>4</sup>

Evidentemente, quien tiene capacidad de pago, puede fácilmente adquirir bienes y servicios en cualquier momento, inclusive tiene la capacidad de poder pagar más impuestos, por ello es recomendable que al imponer un tributo específico se analice la capacidad económica de las personas, y así establecer, que personas tienen la posibilidad de hacer efectivo un tributo.

Por el contrario, si a una persona se le impone un tributo, y éste no tiene o no cuenta con la capacidad económica o contributiva para hacerlo efectivo, se le pone en seria crisis económica, ya sea que se endeude para cumplir su obligación tributaria o en el peor de los casos, sea un contribuyente insolvente, por ello la administración tributaria tiene la obligación de hacer un análisis de la capacidad económica de los contribuyentes para poder imponer un impuesto específico, ya que de no hacerlo,

---

<sup>4</sup> Fuentes Destarac, Mario. **Capacidad de pago**. <http://elperiodico.com.gt/es/20120611/opinion/213452>. (Guatemala, 26 de febrero de 2014).



estaría violando una garantía constitucional en materia tributaria, y caería en irresponsabilidad y confiscación de los bienes del administrado.

El doctor Eduardo Mendoza en relación a la capacidad de pago establece que: “Tiene estrecha relación con el principio de proporcionalidad, en virtud de que los impuestos deben estar estructurados en proporción con la capacidad de pago de los contribuyentes”.<sup>5</sup>

Definitivamente toda carga tributaria, debe ser estudiada rigurosamente, pues la misma tiene que ser proporcional a los ingresos percibidos o devengados por el contribuyente, e imponerle más de lo que puede pagar, lo pone en serios problemas económicos, en virtud que se le obliga a pagar más de lo que posee, perjudicándolo a él y a su núcleo familiar, cuando es deber de todo Estado velar por la seguridad, entiéndase en este caso, económica y el bienestar común.

Por ello, es relevante afirmar que el principio de capacidad económica tiene íntima relación con el principio de igualdad, porque es lógico que de acuerdo a este último principio, la medida de la tributación sea la capacidad económica del contribuyente.

## 1.2. Principios

En materia tributaria, un principio sumamente importante es el principio de capacidad

---

<sup>5</sup> Mendoza, Eduardo. **Principios constitucionales del tributo**. [http://www.prensalibrecom/economia/Ale-rt-a-fiscal-legal\\_0\\_910708929.html](http://www.prensalibrecom/economia/Ale-rt-a-fiscal-legal_0_910708929.html). (Guatemala, 5 de marzo de 2014).



económica, contributiva o de pago.

La capacidad contributiva del contribuyente viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza, es decir su capacidad económica que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría de renta imponible

Se afirma por una parte, que el principio de capacidad contributiva es de contenido económico. Pero cuando el legislador elige o selecciona los hechos imponibles que pueden ser gravados, es obvio que toma en cuenta la sustancia económica de los mismos, pues al valorarlos lo que se pretende es dar satisfacción al postulado de justicia impositiva.

No se puede negar el papel condicionante que la realidad económica desempeña en la elección de los objetos imponibles, pero tales supuestos sólo pueden tener incidencia en la materia imponible, si están sujetos a criterios de justicia

Lógicamente, como lo regulan los Artículos 119 y 243 Constitución Política de la República de Guatemala, el tributo que se legisle o se establezca debe estar íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que se grave la mayor parte de las rentas percibidas por los contribuyentes en un período fiscal, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente, sus márgenes de ganancia, así como la disponibilidad de recursos para inversión en



actividades productivas, evitando con ello desmotivar la inversión que permite el buen desarrollo del país, de la misma manera gravar aparentes ingresos que le sirven para su manutención y la de su núcleo familiar.

Afirma el tratadista Pérez Royo que: “El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con la que el mismo se ponga de manifiesto el índice seleccionado de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería inconstitucional”.<sup>6</sup>

Atendiendo los presupuestos del principio relacionado, el autor citado, determina que los legisladores no pueden imponer tributos en los cuales no se hayan establecido los presupuestos que indiquen o comprueben la capacidad económica de los contribuyentes, así como modulando la carga tributaria de acuerdo a la intensidad o el índice de capacidad económica.

Por lo tanto, cualquier tributo legislado sin tomar en cuenta la capacidad contributiva personal, adolece de inconstitucionalidad, al demostrarse que afecta económicamente al contribuyente, aunque también es perceptible desde el momento mismo que el sujeto obligado no hace efectivo dicho pago, por carecer de recursos económicos para cancelarlo.

---

<sup>6</sup> Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 25.



Rolando Escobar Menaldo afirma que: “El principio de capacidad contributiva presenta dos problemas fundamentales: a) la juridicidad de su concepto; y b) el contenido del mismo. Algunos tratadistas niegan al concepto de capacidad contributiva su juridicidad, ya que se ha considerado que es un concepto económico y no jurídico ya que tiene como fundamento aspectos económicos. Sin embargo, el legislador lo hace con el fin de satisfacer ciertos postulados de justicia de la sociedad y no con un fin económico por sí mismo, por lo que cabe decir que efectivamente se auxilia de la ciencia económica, pero que en virtud de su fin, cae siempre dentro del campo del derecho.

Existen dos tipos de capacidad contributiva: La capacidad contributiva absoluta, que es la obligación que tienen todos los que poseen capacidad económica para contribuir a las cargas públicas, y la capacidad contributiva relativa, que es la medida en que cada sujeto debe contribuir a esa carga.

Los más recientes estudios de la ciencia económica coinciden en considerar como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta, el patrimonio y el gasto, ya que se ha considerado que éstos en su conjunto componen la situación económica global de la persona”.<sup>7</sup>

De acuerdo al autor citado, el principio de capacidad contributiva tiene dos problemas o aspectos, uno económico y otro jurídico, aunque algunos opinan que es más económico que jurídico, en sí, el legislador se auxilia de la ciencia económica al

---

<sup>7</sup> Escobar Menaldo, Rolando. Principios constitucionales de la tributación en Guatemala. Pág. 9.



momento de regular un tributo. Inclusive, se puede hablar de la capacidad económica absoluta y la relativa, la primera se refiere a la obligatoriedad que tienen todos los contribuyentes para tributar y la segunda, se refiere a la capacidad personal de cada uno para contribuir. De una u otra forma todos los sujetos pasivos de la obligación tributaria tienen que pagar impuestos aunque sea en mínima parte, pero desde luego antes de su imposición tienen que hacerse los estudios económicos y financieros de los distintos grupos de contribuyentes.

La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta número 88, de fecha 24 de abril de 2008 señaló que: "...Este principio tributario garantizado por la Constitución, 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.

Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta".



De acuerdo a la sentencia relacionada, el principio de capacidad de pago debe tenerse presente al momento de creación de la ley tributaria, es decir que el legislador tiene que tomar en cuenta la capacidad económica del contribuyente, ya que cuando ésta sea mayor, así será la incidencia que tenga en sus ingresos.

En todo momento debe privar la justicia y equidad tributaria, toda vez que existe diversidad de contribuyentes, por ello el legislador se obliga a considerar los parámetros que permite este principio y que pone límite al poder tributario del Estado, tomando en cuenta las tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos y dependiendo de ello, regular dentro de determinada ley tributaria, exenciones que excluyan a cierto tipo de contribuyentes, así como tomar en cuenta la situación económica del país, para establecer mínimos vitales, y efectuar el análisis correspondiente de las bases imponibles y excluir los gastos necesarios que sirvan para producir renta. Pero, en todo caso, el legislador se obliga a considerar el impacto financiero que provocará en los ingresos del contribuyente de acuerdo a su capacidad económica.

El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo, de tal manera que la Gaceta número 21 de la Corte de Constitucionalidad cuya sentencia fue emitida el seis de agosto de 1991 establece lo siguiente: "(...) esto significa la justa distribución de la carga tributaria porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportarlas y responder por el pago del tributo. Justicia tributaria y capacidad de pago están relacionadas y vinculadas al principio de



igualdad tributaria, y se persigue que el que posee más pague más, el que posee menos pague menos y el que nada posee no pague nada”.

De acuerdo a esta sentencia, la capacidad de pago, esta interrelacionada con la justa distribución de la carga tributaria, pues no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportarlas y por ende, cancelarlas.

La justicia tributaria y la capacidad se encuentran vinculados al principio de igualdad tributaria, es decir que los impuestos deben pagarse por quienes posean más, porque tienen más, y los que poseen menos, paguen menos y por consiguiente, quienes no posean nada, no pagarán nada.

La Superintendencia de Administración Tributaria al imponer un impuesto debe tomar en cuenta que de acuerdo al principio de capacidad de pago: “La carga tributaria de una persona debe depender de la capacidad de pago de la misma, medida por la renta o la riqueza que posea. Esto conlleva que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Según este principio, los que poseen mayor ingreso o riqueza, pagan más impuesto, independientemente de los beneficios que reciban de los gastos públicos”.<sup>8</sup>

Al momento de propiciar una iniciativa de ley tributaria, ante el Congreso de la

---

<sup>8</sup> [http://sat.gog.gt./ct/portal/index.php%3Fopcion=com\\_conten&task=128&Itemid=223&limit=1&mitstart=7.html](http://sat.gog.gt./ct/portal/index.php%3Fopcion=com_conten&task=128&Itemid=223&limit=1&mitstart=7.html). Cultura tributaria. **Principio de capacidad de pago**. (Guatemala, 10 de marzo de 2014).



República de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria, debe tener en cuenta que la carga tributaria que un contribuyente soporta tiene que depender de su capacidad de pago, en consonancia con el ingreso o riqueza que posea. En todo momento, el sistema tributario del país se obliga a ser justo y equitativo, de acuerdo a ello, quienes posean más ingresos, tienen que pagar más impuesto.

### **1.3. Ámbito de actuación del principio**

Juan Ignacio Gorospe Oviedo señala lo siguiente: “Para su correcto análisis, entre otras cosas, debe distinguirse los ámbitos de aplicación de este principio: subjetivo, territorial y temporal.

- a) En el ámbito subjetivo de aplicación, se entiende que los titulares del derecho a contribuir conforme a su capacidad económica son únicamente las personas físicas o naturales, en razón de que este derecho surge de la dignidad humana, y se vincula al mínimo existencial personal y familiar. A las personas jurídicas les caben efectos limitados, no menos relevantes, en virtud de los cuales su obligación de tributar debe recaer en su riqueza disponible conforme a la renta neta y además, que el Estado debe adoptar medidas para evitar la doble imposición.
- b) En el ámbito territorial, y en tanto la imposición recaiga sobre la renta global, el principio de capacidad económica genera como consecuencia el deber del Estado de evitar la doble tributación.



c) En el ámbito temporal, en algunos países, si bien se admite la posibilidad de implantar normas tributarias retroactivas por parte del legislador, pues de otro modo se impide toda reforma fiscal sustantiva, se ha sostenido que la capacidad económica debe referirse a aquella ínsita en el presupuesto del tributo y no a una pasada".<sup>9</sup>

El ámbito de aplicación del principio de capacidad de pago puede ser: ámbito subjetivo de aplicación, territorial y temporal. En el primer caso, el legislador debe aplicarlo a la persona individual o jurídica teniendo en todo caso sumo cuidado en no imponer doble tributación, siendo el caso de la persona jurídica, pues el tributo recae sobre la riqueza que ésta obtenga.

El ámbito territorial, se refiere a que se aplica a determinada circunscripción territorial, es decir, exclusivamente en todo el territorio nacional, independientemente que el contribuyente sea nacional o extranjero, el caso es que la renta debe ser de fuente guatemalteca o generada en el territorio guatemalteco.

En cuanto ámbito temporal, este se refiere especialmente al período que abarca el tributo, es decir que un tributo puede ser obtenido de una renta específica por determinado lapso o el tiempo que regule la ley tributaria específica, pues esta puede establecer que el impuesto se hará efectivo para un período determinado, como sucedió hace muchos años con el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal

---

<sup>9</sup> Gorospe Oviedo, Juan Ignacio. *La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español*. Pág. 53.



(ISET) que se aplicó en los años 1996 y 1997, aunque después este impuesto adoptó nuevas denominaciones como Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAP), Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA) y actualmente el Impuesto de Solidaridad (ISO), pero ya no tenía el carácter de temporal, sino se convirtió en un impuesto permanente durante el tiempo que estuvo vigente cada uno, el cual fue modificado para incluir a nuevos contribuyentes o para aumentar el valor del tipo impositivo.

En todo caso, el ámbito temporal de un impuesto debe tomar en cuenta que el contribuyente, ya sea persona individual o jurídica, tenga la capacidad económica para hacer efectivo el pago del impuesto, de lo contrario, adolecería de inconstitucionalidades, como sucedió con una de los impuestos citados, en el cual, la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de fiscalizar a los profesionales en su calidad de contribuyentes, les solicitaba las declaraciones del impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IETAP) que comprobara que habían hecho efectivo el pago de dicho impuesto, cuando la normativa citada, no incluía a los profesionales, sino solo a las empresas mercantiles y agropecuarias.

#### **1.4. Principio de capacidad económica y el mínimo vital**

José Manuel Gallego Peracón en cuanto al principio de capacidad económica y el mínimo vital establece lo siguiente: “Como se ha puesto de manifiesto, una categoría esencial vinculada al principio de capacidad económica es la del mínimo vital, también



llamado mínimo exento, mínimo de sobrevivencia, mínimo imponible, mínimo no imponible, procura existencial que encuentra su raíz en el reconocimiento de la dignidad de la persona humana y en la protección de la familia, y que constituye un mínimo ético derivado de la justicia tributaria y un mínimo lógico que evita la arbitrariedad legislativa. Por ello, beneficia a las personas físicas o naturales, aunque, en ciertos casos, puede encontrar lugar en la tributación de personas jurídicas por ser una extensión de la personalidad humana. Se trata de un espacio de indemnidad fiscal, asienta un elemento de individualización por cuanto la aptitud para contribuir a los gastos públicos sólo comienza cuando se han cubierto las necesidades mínimas personales y familiares.

En virtud de este criterio, no toda titularidad de riqueza supone capacidad para contribuir, pues su inexistencia implicaría la desaparición física del contribuyente”.<sup>10</sup>

Efectivamente, el contribuyente percibe cierto monto de ingresos durante un período fiscal, sin embargo, como persona necesita cubrir sus necesidades básicas, como vestido, calzado, alimentos, salud y vivienda, entre otros, es decir, cubrir el costo de una canasta básica para él y su núcleo familiar, como un derecho humano, en virtud que si no llena sus requerimientos básicos, no tendrá la capacidad física y mental para producir renta en un corto plazo, por tal motivo, la ley tributaria en materia de renta, tiene que contemplar lo relativo al mínimo vital, traducido en el monto mínimo con el cual el contribuyente puede sobrevivir económicamente, aunque no existe una

---

<sup>10</sup> Gallego Peracón, José Manuel. **Los principios materiales de justicia tributaria**. Pág. 106.



cantidad real que llegue a llenar la totalidad de sus necesidades, por lo menos la ley tributaria estima una suma mínima en concepto de mínimo vital a efecto de ser deducida de los ingresos percibidos por el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En Guatemala, el mínimo vital únicamente puede ser utilizado por la persona individual, no así a la persona jurídica, suma que ha venido cambiando conforme el tiempo, ya que hace unos años se hablaba de un mínimo vital de Q. 36,000.00, actualmente es de Q. 48,000.00 que corresponden a gastos personales propiamente dichos correspondientes al período de liquidación definitiva anual, esta suma se deduce directamente de los ingresos percibidos durante un período fiscal.

El autor Martín Queralt establece que: “El mínimo vital o existencial se ha conceptualizado como aquel conjunto de recursos económicos que en una unidad de tiempo permite atender las necesidades elementales personales y familiares; o como la cantidad que no puede ser objeto de gravamen, por cuanto la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular”.<sup>11</sup>

Prácticamente, el mínimo vital corresponde a la cantidad mínima que el Estado le otorga al contribuyente para su manutención propia y la de núcleo familiar, es la suma que no se puede gravar, pues sirve para satisfacer las necesidades económicas mínimas.

---

<sup>11</sup> Queralt, Martín. **Curso de derecho financiero y tributario**. Pág. 24.



Realmente el mínimo vital para sobrevivir el alto y es diferente para cada familia, ya que las necesidades son diversas, es decir varían de una persona a otra, dependiendo de su estatus económico, lo que si es cierto, es que el mínimo vital regulado en la ley tributaria, no llena las expectativas de una persona, pues el alto costo de la vida hace insuficiente dicha cantidad no solo para una persona, sino para el núcleo familiar, considerando que el promedio de hijos por familia en Guatemala, es de tres a cuatro niños y que muchas mujeres no trabajan por múltiples circunstancias.

En todo caso, el mínimo vital deducido de la totalidad de ingresos es la suma que el Estado puede disponer para ser gravada. Para el efecto Rafael Calvo Ortega determina lo siguiente: "Únicamente a partir de ahí comienza la capacidad económica para atender a las obligaciones fiscales.

Esta franja mínima de recursos para la existencia recibe cobertura no sólo a través de la tributación sino también mediante ayudas públicas, es decir, son expresiones tanto de la vertiente del ingreso público como de la del gasto público. Dichas cantidades establecerían la existencia de capacidad económica, pero no de capacidad contributiva.

Es impracticable fijar una cantidad determinada para dicho mínimo, pues éste variará de tiempo y lugar, y dependerá de las opciones políticas que define la configuración del Estado y su sistema financiero, si es Estado Social o Liberal, aunque se la ha vinculado al monto de ayudas públicas a personas sin recursos o a lo necesario para



la existencia conforme al esquema de derechos económicos y sociales constitucionalmente consagrados. Se han derivado múltiples reglas operativas, entre ellas, que no debe someterse a tributación a los beneficiarios de las ayudas sociales y menos en virtud de recibir éstas.

Entre las técnicas para satisfacer este mínimo vital, se encuentra la cuota tributaria cero hasta cierto límite, deducciones específicas, deducciones familiares, coberturas de los gastos por enfermedad, bonificaciones por la constitución de rentas futuras, ayudas fiscales para la adquisición de viviendas o pago de arrendamientos, exención al consumo de productos de primera necesidad, servicios públicos gratuitos, etcétera, o la deducción de una cantidad global o sintética en el impuesto que grava la renta de las personas".<sup>12</sup>

El autor citado, afirma que el mínimo vital, varía de acuerdo al Estado que se trate, ya que no es lo mismo en un estado social a un estado liberal, en el primero las personas reciben múltiples ayudas o subvenciones, inclusive los ingresos económicos son menores, porque se complementan con dicha ayuda estatal, pero en el caso de otros Estados que tienen un sistema económico distinto, las personas no reciben ningún tipo de subvenciones o ayudas económicas, por lo tanto su mínimo vital tiene que ser mayor.

En efecto, es cierto que en las economías de un estado capitalista, la administración

---

<sup>12</sup> Calvo Ortega. **Ob. Cit.** Pág. 52.



tributaria, analiza la forma de poder ayudar a los contribuyentes para que no sean castigados tan drásticamente, al permitirles un mínimo vital, y nada más, por el contrario les admite efectuar otras deducciones a la totalidad de ingresos, como lo es a través de deducir rentas no afectas, como es el caso del aguinaldo o de cualquier otra prestación laboral, inclusive en algún momento se admitió en el país, deducir las pensiones alimenticias, aunque actualmente ya no es viable; también se permitía deducir las cuotas de colegiaciones profesionales, pero a la fecha con la Ley de Actualización Tributaria, tampoco se puede llevar a cabo. Sin embargo, sí es posible deducir las cuotas pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.

La ley tributaria referida a la fecha es bastante drástica, ya que vino a quitar muchas deducciones que si se permitían en otras leyes, esto con el fin de lograr una mejor recaudación para el país.

Una ley tributaria que afecte los intereses de los contribuyentes debe ser bien analizada, pues un tributo tiene que ser justo y equitativo, contemplando en todo momento la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y por ende su capacidad contributiva. Inclusive, tiene que ser cuidadoso en devolver a los contribuyentes las contraprestaciones necesarias y adecuadas, a través de los servicios públicos eficientes, para que no exista insatisfacción social.

El autor Francisco Fernández Secado al respecto, afirma que: "Se ha destacado que en un Estado Social el mínimo existencial tiene menos sentido que en un Estado



Liberal, debido a que en el segundo las economías individuales deben dar cobertura a estas necesidades vitales. Sin embargo, es en los Estados Sociales donde encuentra un mayor desarrollo. Esto tiene múltiples razones, entre ellas, que en los Estados liberales se exige mayor responsabilidad individual por los actos que cada uno decide en su vida; hay más libertad y más responsabilidad.

En los Estados sociales hay menos libertad y menos responsabilidad, en el entendido que es el Estado el que cobija muchas veces con independencia del actuar de las personas. Con todo, el mínimo existencial no sólo se ancla en la idea de solidaridad social, sino, asimismo, en la de capacidad económica en cuanto riqueza disponible, y responde a la propia naturaleza de las cosas y a la idea de justicia, de libertad, de tributación mínima, de respeto por la libertad, de derecho de propiedad e incluso, del propio derecho a la vida. En definitiva, el concepto de mínimo existencial es perfectamente compatible con un Estado Liberal.

Si bien, conceptualmente, el mínimo existencial no presenta problemas de justificación o plausibilidad, es posible observar ciertos problemas de operatividad. Esto es verificable por medio de la distinción entre sus aspectos objetivo y subjetivo.

Desde un punto de vista objetivo, se refiere al nivel de renta que por su cuantía carece de capacidad contributiva, que encuentra su expresión más típica en límites mínimos de renta exentos de tributación. El enfoque subjetivo atiende al contribuyente en relación a sus propias circunstancias, al costo de su propia supervivencia. Ambos



aspectos son relevantes, no uno solo de ellos, con independencia del aspecto que en cada caso la legislación o la doctrina considere con mayor peso específico”<sup>13</sup>

El tratadista citado, reitera, que en los Estados socialistas, el Estado cubre las necesidades básicas de sus ciudadanos, el ingreso per cápita de los ciudadanos es menor, así también es su capacidad contributiva, por el contrario, en los Estados liberales o capitalistas, el Estado debe prestar los servicios públicos, cuyo costo es cubierto por la población, por lo tanto dicho Estado tiene que imponer la carga tributaria que cubra el costo de dichos servicios.

En un Estado capitalista, los tributos que se imponen a los contribuyentes, tiene que ser justo y equitativo, contemplar que no se violen las garantías mínimas constitucionales en materia tributaria, por ese motivo, las leyes tributarias, deben evaluar los tipos impositivos que corresponden a cada contribuyente, dependiendo del ingreso neto percibido durante un período fiscal anual que se establece por medio de rangos, como sucede con el impuesto sobre la renta, a mayor renta, mayor tipo impositivo, y a menor renta, menor tipo impositivo.

En todo caso, se reitera el tributo impuesto al contribuyente no debe ser confiscatorio, porque de lo contrario adolecería de inconstitucionalidad.

Por otra parte, los legisladores muchas veces omiten, que es prohibida la doble

---

<sup>13</sup> Fernández Secado, Francisco. **El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.** Pág. 81.



tributación, ocasionado que las normas sean impugnadas fácilmente a través de los recursos correspondientes, por tal motivo, un tributo debe ser cuidadosamente analizado antes de ser sancionado por el órgano correspondiente.

### **1.5. Regulación legal**

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

El principio plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala, señala que la Administración Tributaria se obliga a ser justo y equitativo, esto en el sentido que debe tributar más quien más gana, y tributar menos quien gana menos, pues no puede ser lo contrario, ya que el contribuyente que no tiene mayor ingreso, no podría soportar más de lo que se le impone, de lo contrario se le estaría afectando su mínimo vital y a la vez se le estaría confiscando su ingreso.

Ninguna ley tributaria puede transgredir dicho derecho porque adolecería de inconstitucionalidad, que tarde o temprano se haría valer ante la Corte de Constitucionalidad por el contribuyente afectado por medio de una acción de inconstitucionalidad.





## CAPÍTULO II

### **2. Principio de legalidad tributaria**

El principio se expresa en el aforismo traducido en que no hay tributo sin ley. Evidentemente, constituye una garantía fundamental en el derecho constitucional tributario, en el cual, se requiere que todo tributo sea establecido mediante una ley, entendida ésta en sentido formal y material.

Se fundamenta en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho constitucional de propiedad, en virtud que los tributos representan una restricción a ese derecho, tomando en cuenta que mediante ellos se sustrae a favor del Estado una parte del patrimonio de los contribuyentes, lo que no resultaría legítimo si no se hace por el órgano competente que represente la soberanía popular, y que en el sistema constitucional corresponde al Congreso de la República de Guatemala.

#### **2.1. Generalidades**

El principio se manifiesta en dos sentidos: un sentido positivo, donde solo tiene cabida la ley; y un sentido negativo, mediante el cual implica la exclusión de cualquier otra potestad normativa distinta del órgano legislativo del Estado. Lo señalado, encuentra fundamento en los Artículos 171 literal c) y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, sencillamente porque únicamente se le atribuye al Congreso



de la República de Guatemala, la atribución de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado; y el segundo, en cuanto a que también se le atribuye al organismo referido decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado.

Es oportuno mencionar que este principio puede manifestarse en dos modalidades: la primera, en forma relativa o atenuada, que consiste en que la normativa mediante la cual se establece el tributo únicamente debe determinar los elementos fundamentales de la prestación, como son, el hecho generador y el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria; y en segundo lugar, que se le conoce como absoluta, ya que se orienta en el sentido que la ley debe regular todos los elementos de la relación jurídica tributaria, tales como el hecho generador; las exenciones; el sujeto pasivo del tributo; la base imponible y el tipo impositivo; las infracciones y sanciones tributarias, entre otros. La tendencia que sigue la normativa constitucional se encuentra contenida en el Artículo 239.

## **2.2. Definición**

El doctor Marcelo Pablo Ernesto Richter define al principio de legalidad como: “Uno de los dogmas más tradicionales y arraigados de los sistema de signo liberal democrático, tiene su origen en la confluencia de dos postulados, de un lado, el rechazo de un sistema de gobierno basado en las decisiones subjetivas y arbitrarias del Príncipe y



sus agentes, y su sustitución por un régimen de dominación, objetiva, igualitaria y previsible, basado en normas generales; y de otro, el principio democrático, que sitúa la sede de la soberanía en el pueblo, y por traslación en sus representantes parlamentarios: la soberanía se expresa mediante la ley, que todas las organizaciones públicas y los ciudadanos deben obedecer, y muy especialmente la administración pública, aparato servicial establecido para servir los designios del propietario del poder”.<sup>14</sup>

El principio de legalidad como establece el autor citado, tiene su base en dogmas tradicionales y arraigados de todo sistema liberal democrático, cuya raíz se encuentra en dos postulados, uno relativo a los abusos de los monarcas y luego en la dominación y del postulado, que sienta sus bases en principios democráticos y en la soberanía del pueblo, expresada por medio de normativas de observancia general, tanto por organizaciones públicas, ciudadanos y administración pública.

“Se conoce como principio de legalidad a la prevalencia de la ley sobre cualquier actividad o función del poder público. Esto quiere decir que todo aquello que emane del Estado debe estar regido por la ley, y nunca por la voluntad de los individuos”.<sup>15</sup>

El principio de legalidad tiene por objeto hacer prevalecer la ley sobre cualquier actividad o función del poder público. Se traduce en toda disposición estatal debe estar regida por la ley, y no debe involucrar la voluntad de los gobernantes.

---

<sup>14</sup> Rítcher, Marcelo Pablo Ernesto. **Diccionario de derecho constitucional**. Pág. 141.

<sup>15</sup> <http://definicion.de/principio-de-legalidad/>. **Principio de legalidad**. (Guatemala, 18 de marzo de 2014).



El tratadista Héctor Belisario Villegas define al principio de legalidad de la siguiente forma: “Es el límite formal respecto al sistema de producción de normas. Requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procesos establecidos por la Constitución para la sanción de leyes”.<sup>16</sup>

El principio de legalidad es el límite mismo al sistema sancionatorio de normas. Esto significa que debe existir un procedimiento para el sistema de sancionar leyes, como facultad del órgano autorizado para su emisión, conforme el procedimiento legislativo regulado en la normativa constitucional y la ley específica.

El autor Richard Leonardo Amaro Gómez puntualiza lo siguiente: “Cabe destacar que el principio de legalidad también se lo denomina principio de reserva de la ley porque reserva un determinado espacio de la realidad social, la tributaria, al ámbito de la ley.

El principio de legalidad se basa en que no hay tributo sin ley. Así como también en la no hay tributo sin representación. Este último principio se sustenta en la idea de que el tributo es una restricción del derecho de propiedad, ya que trae aparejado una detracción de parte de la riqueza de los particulares en forma obligatoria. De ahí la necesidad de que un tributo tenga el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes”.<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup> Villegas, Héctor Belisario. **Cursos de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 254.

<sup>17</sup> Richard Leonardo, Amaro Gómez. <http://www.econlink.com.ar/principio-legalidad-derechotributario>. **El principio de legalidad en el derecho tributario**. (Guatemala, 4 de abril de 2014).



Otra denominación al principio de legalidad, como se cita, lo constituye, el principio de reserva de la ley, como se cita, porque se sustrae a las leyes generales. El principio encuentra sustento en el aforismo, no hay tributo sin ley, y tampoco en que no hay tributo sin representación. Visto desde el punto de vista patrimonial, determina que los tributos constituyen una restricción al derecho de propiedad, pues todo impuesto se sustrae al ingreso como parte de los bienes patrimonial de un sujeto pasivo de la obligación tributaria, el cual tiene carácter obligatorio. Por dicho motivo, todo tributo tiene que ser consentido por los contribuyentes por medio de sus representantes, de lo contrario deviene en una arbitrariedad estatal.

“La legalidad o primacía de la ley es un principio fundamental conforme al cual todo ejercicio del poder público debería estar sometido a la voluntad de la ley y de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas. Por esta razón se dice que el principio de legalidad establece la seguridad jurídica.

Se podría decir que el principio de legalidad es la regla de oro del Derecho Público y en tal carácter actúa como parámetro para decir que un Estado es un Estado de Derecho, pues en él poder tiene su fundamento y límite en las normas jurídicas. En íntima conexión con este principio, la institución de la reserva de Ley obliga a regular la materia concreta con normas que posean rango de Ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver la intervención del poder público en la esfera de derechos del individuo.



Por lo tanto, son materias vedadas al reglamento y a la normativa emanada por el Poder Ejecutivo. La reserva de ley, al resguardar la afectación de derechos al Poder Legislativo, refleja la doctrina liberal de la separación de poderes.

Esta relación entre el principio de legalidad y el de reserva de la ley esta generalmente establecida en una democracia en el llamado ordenamiento jurídico y recibe un tratamiento dogmático especial en el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, el Derecho Tributario y el Derecho Penal”.<sup>18</sup>

Efectivamente, el principio de legalidad tiene estrecha relación con el principio de seguridad jurídica, pues toda ley debe emanar del poder público y no obedecer a intereses particulares. Este principio forma parte del derecho público, el cual es propio de un estado de derecho, donde prevalece la democracia y el ordenamiento jurídico es respetuoso del mismo.

### **2.3. Antecedentes históricos**

El tratadista Guillermo Ahumada en cuanto a los antecedentes del principio de legalidad, señala que: “No es desconocido que los tributos, en la antigüedad, eran creados de manera arbitraria y por la fuerza como una expresión del simple ejercicio de poder, pues estos eran establecidos a los pueblos conquistados, a las clases trabajadoras y proletarias sometidas al poder omnipotente del monarca o del señor

---

<sup>18</sup> <http://www.cyclopaedia.es/wiki/Principio-de-la-legalidad>. **Principio de legalidad**. (Guatemala, 15 de abril de 2014).

feudal. Sin embargo, de esto, ya en el Imperio Romano aparecieron por primera vez nuevos conceptos que serían en el futuro la base principal para las finanzas públicas de todos los Estados. Así se concibió al fisco, como concepto ideado en base a una ficción jurídica, que no se encontraba bien definida, encargado de la gestión económica romana a través del cobro de los impuestos y todo tipo de cargas económicas de la plebe”.<sup>19</sup>

Efectivamente, en la antigüedad, pueblos conquistados eran obligados a tributar sin tomar en cuenta que no tenían un gran ingreso, era un cobro arbitrario, luego con la aparición de la clase trabajadora o proletaria, los abusos se incrementaron, primero todo a favor de la corona, aunque en el caso de América hubo españoles radicados en estos lugares que abogaron para que a los explotados se les diera un buen trato, porque los vejámenes a los que eran sometidos eran irracionales, los reyes accedieron y escribieron al respecto, para que se les diera un mejor trato, con el solo fin de que tuvieran las fuerzas suficientes para trabajar y tributar lo debido. Por otra parte, Roma fue la cuna de nuevos conceptos tributarios, aunque el fin el mismo, explotar a los esclavos y obligarles a tributar en beneficio del rey.

**Marart Paredes Montiel** determina lo siguiente: “Es así que a través de la historia, este principio no surgió abruptamente en el sistema tributario, sino que fue generándose paulatinamente. Varios tratadistas señalan acontecimientos acaecidos en Inglaterra, Francia en los Siglos XI y XII como indicios de su origen. Exactamente con la firma de

---

<sup>19</sup> Ahumada, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**. Pág. 45.



la Carta Magna por parte del Rey Juan en Inglaterra, hay incipientes señas del principio, cuando se estableció, que al imponer tributos el monarca necesitaba el consentimiento del Gran Consejo, el cual, se encontraba formado por Barones y Prelados ingleses”.<sup>20</sup>

En cuanto a los orígenes del principio de legalidad, el autor citado, asevera que el mismo no apareció inmediatamente, sino que producto de una serie de abusos que dieron paso al mismo. En un inicio, el objeto del principio fue poner una serie de procedimientos o medidas de control por parte del monarca al momento de imponer los tributos, esto para evitar que terceras personas se arrogaran derechos que solo le correspondían al Rey.

Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, establece para el efecto que: “El móvil que impulsó al establecimiento de este requisito fue básicamente limitar la arbitrariedad del Monarca, es decir, nace en razón de la conveniencia de una clase social, de ahí que la representación para la imposición de los tributos, no es propiamente del pueblo sino los denominados nobles, por lo que, no se puede hablar del principio de legalidad en su expresión actual, toda vez que, de ninguna manera se puede llegar a la conclusión que esta intervención fuese democrática, sin dejar de reconocer por ello que ésta era efectivamente un límite para el ejercicio del poder.

Sin embargo, se considera que el punto de partida del principio de legalidad arranca

---

<sup>20</sup> Paredes Montiel, Marat. **El principio de reserva de ley en materia tributaria.** Pág. 45.



con la Declaration Des Droits la que fue inspirada en la doctrina de Locke, quien sostenía sin lugar a dudas que los impuestos son necesarios, pero no pueden ser impuestos sin el consentimiento de la mayor parte de los sectores de la sociedad, o por aquellos que los representan o que fueron elegidos por estos, es decir la legalidad tributaria actual empieza con la clásica del Parlamentarismo inglés no existe tributación sin representación, de ahí que este principio nace el momento que el Rey ya no es sinónimo de Parlamento, sino que éste es equivalente a la suma de los representantes del pueblo”.<sup>21</sup>

El autor citado, coincide que los orígenes del principio de legalidad se remonta al abuso de los reyes, pues imponían tributos de manera arbitraria; no se creó para la defensa del pueblo explotado, sino con el fin de ponerle un límite al monarca, entonces nació por parte de los mismos nobles y no por la representación del pueblo, aunque en el fondo si los benefició. Posteriormente aparecen filósofos como Locke, el cual analizó que el poder debe provenir del pueblo, es decir debe haber una representación del mismo, dando paso a nuevas doctrinas económicas, donde el rey ya no es único, sino debe crearse un parlamento donde el pueblo tenga representación.

Con la Proclamación Universal de los Derechos del Hombre se obtiene un efectivo límite al poder del monarca y por ende el de la potestad tributaria; la misma estableció en el Artículo 14, los primeros bosquejos de lo que constituye en la actualidad el principio de legalidad regulando: “Artículo 14.- Los ciudadanos tienen el derecho de

---

<sup>21</sup> Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. **Manual de derecho tributario**. Pág. 21.



comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración”.

Posteriormente al paso de nuevas doctrinas económicas, se crearon normativas que donde se reconocen ciertos derechos al hombre, como ciudadano, ya no como sujeto explotado al antojo de un monarca, esta ley denominada Proclamación Universal de los Derechos del Hombre vino a poner límites a los abusos y arbitrariedades, por lo mismo es uno de los inicios del principio de legalidad que debe tomarse en cuenta para la imposición de tributos, así como su recaudación y duración.

La jurista Alexandra Naranjo expresa lo siguiente: “De lo afirmado, se deduce que el principio de legalidad atravesó dos momentos históricos: el primero, cuando surgió como un medio de presión política de pequeñas células de poder; y el segundo, a partir de las revoluciones liberales en que la premisa no era buscar beneficios aislados sino promover el cambio del statu quo, y en las que ideas como la voluntad general y no hay tributo sin representación dieron origen al constitucionalismo moderno sustituyendo el poder monárquico del rey por el Estado democrático”.<sup>22</sup>

La autora citada, precisa que el principio de legalidad como tal, en un inicio surgió como un medio de presión política de pequeños grupos de poder, posteriormente a raíz de las revoluciones liberales, este principio se desarrolló, su objetivo no era buscar

---

<sup>22</sup> Naranjo, Alexandra. **El principio de reserva de ley y la capacidad normativa de la administración tributaria**. Pág. 105.

beneficios aislados, ya que las nuevas doctrinas económicas dieron paso al constitucionalismo moderno dentro de un Estado democrático, dejando atrás el poder monárquico.

#### **2.4. Implicaciones de la legalidad tributaria**

“La legalidad implica reserva de ley, seguridad jurídica, certeza, interdicción de la arbitrariedad, mismas que deben ser valoradas con el cumplimiento de los fines del Derecho, de ellos, el más importante la justicia. La legalidad tributaria no se encuentra solitaria entre los principios constitucionales, ni siquiera vive en permanente colisión con otros principios, sino se coloca en un juego de ponderación con la equidad, capacidad contributiva, simplicidad, eficiencia del sistema tributario y con otros principios vinculados a la justicia como el costo y beneficio, la solidaridad de grupo, entre otros.

El análisis de cada uno de estos principios debe ser examinado de tal manera que la legalidad, no sacrifique principios que tengan mayor relevancia para el caso en cuestión”.<sup>23</sup>

De hecho, el principio de legalidad tributaria, tiene íntima relación con la reserva de ley, seguridad jurídica, certeza, interdicción de la arbitrariedades, pero sin duda alguna, se encuentra en un juego constante con la equidad, capacidad contributiva,

---

<sup>23</sup> Aguirre Castro, Pamela Juliana. **El principio constitucional de legalidad tributario y la facultad normativa del servicio de rentas internas del Ecuador.** Pág. 24.



simplicidad, eficiencia del sistema tributario y con otros principios vinculados a la justicia, consecuentemente el principio de legalidad lleva inmerso otros principios para que alcance la validez e importancia legal que al mismo atañe.

## **2.5. La legalidad tributaria como principio constitucional**

En un Estado de derecho, como el guatemalteco, todas las ramas del derecho encuentran su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, el derecho tributario no escapa a dicha regulación, de ahí que la normativa suprema cobra mayor vigor en el ordenamiento jurídico supremo del Estado, pues es aquí donde confluye y converge toda la realidad jurídica del sistema, en cuanto a que determina todo lo relativo a la persona humana, fines y deberes del Estado, los derechos humanos, el Estado, los poderes del Estado, la estructura y organización del Estado, las garantías constitucionales y la defensa del orden constitucional entre otros.

“Los principios son las directrices que las leyes deben seguir para alcanzarlos. En relación a la adopción de tributos, estos se deben ajustar a los denominados principios constitucionales tributarios, tanto en su configuración como en su gestión, toda vez que estos constituyen normas que reportan gran importancia dentro del sistema tributario estableciendo la herramienta idónea que permite la conformación de un régimen justo.



Por otro lado, el principio de legalidad es una expresión de la democracia en el mecanismo de establecimiento de los tributos, cuyo fin es entre otros, alcanzar un sistema tributario justo, postulado que además vincula a la administración en los límites de la ley; como también obliga al contribuyente a no abusar del planeamiento fiscal y de no practicar evasión, elusión y fraude fiscal”.<sup>24</sup>

Efectivamente todo tributo debe respetar los principios constitucionales tributarios, ya que de obviarlos incurre en inconstitucionalidades que el contribuyente en determinado momento hará valer, por dicho motivo el legislador se obliga a velar por el debido respeto, esto con el fin que en todo país democrático, prevalezca un sistema tributario justo, pero a la vez demanda que el sujeto pasivo de la obligación tributaria cumpla con su pago, evitando incurrir en anomalías en el pago o su evasión.

El jurista Gustavo Zagrebelsky, determina lo siguiente: “No se puede desconocer que la legalidad constituye una garantía constitucional de los valores que inspiran el modelo de Estado, por lo que no debe tomársele como un catálogo rígido, invariable y restringido de uno de los derechos concedidos a los contribuyentes como consecuencia de la limitación a la actividad estatal; puesto que, esto desvirtúa la esencia misma del principio constitucional, toda vez que estos deben actualmente ser consideradas como lineamientos dinámicos, en constante evolución de acuerdo a las necesidades sociales, pues caso contrario, sería imposible aplicar los principios en la

---

<sup>24</sup> Aguirre Castro. **Ob. Cit.** Pág. 20.



complejidad política, económica y social del medio cambiante”.<sup>25</sup>

Definitivamente, la legalidad como tal, es una de las características de un estado de derecho, pese a ser una garantía constitucional que otorga un límite a los abusos en contra del contribuyente, el mismo no debe ser rígido e invariable, pues el mismo en determinado momento se obliga a responder a la complejidad económica, social y política de un país.

Por último, cabe resaltar que todos los conceptos y apreciaciones doctrinarias, coinciden en otorgar al principio de legalidad un carácter constitucional, en razón de su importancia pero sobre todo para garantizar su cumplimiento obligatorio y la legitimidad necesaria dentro de un ordenamiento jurídico.

## **2.6. Regulación legal**

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala estipula que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

a) El hecho generador de la relación tributaria;

---

<sup>25</sup> Zagrebelsky, Gustavo. **El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia**. Pág. 123.



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

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

Evidentemente, como se regula, en el país, al prevalecer un estado de derecho, corresponde únicamente al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, exclusivamente conforme las necesidades del Estado, así como determinar las bases de recaudación.

Se reitera, los tributos señalados deben ser decretados solo cuando la necesidad tributaria lo requiera, ya sea para ampliar las bases de recaudación o para cubrir un evento específico, pero siempre debe tomarse en cuenta la capacidad contributiva, económica y de pago del contribuyente, para no perjudicarlo.



Aunque se han dado casos, en los cuales las corporaciones municipales se han arrogado la facultad de decretar determinado impuesto en forma deliberada, como sucedió hace algunos años con el Impuesto por Mejoras en el municipio de Mixco, el cual no era procedente cobrarlo al ser decretado por ellos, pues como se dijo, dicha facultad corresponde únicamente al Congreso de la República de Guatemala.

La Gaceta número 88 de la Corte de Constitucionalidad cuya sentencia de fecha 13 de mayo de 2008 establece lo siguiente: "(...) el principio de legalidad se refiere a que el Congreso de la República le corresponde, con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, atendiendo a las necesidades del Estado y la justicia y equidad tributaria; lo cual además de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias que deben revestir las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente".

La Gaceta referida hace hincapié en la exclusividad del Congreso de la República de Guatemala para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, siempre atendiendo las necesidades del Estado y la justicia tributaria, ya que las necesidades pueden ser muchas, pero todo tiene un límite, y éste depende del ingreso per cápita del particular, ya que no se le puede demandar más de lo que devenga y utiliza para su manutención o mínimo vital. Por tal motivo, al momento de querer decretar una nueva carga



tributaria debe realizarse los estudios correspondientes a efecto de determinar que sujetos pasivos pueden soportar el pago de un nuevo tributo, para el efecto, la misma normativa se obliga precisar las exenciones, el sujeto pasivo responsable de la obligación tributaria, la base imponible y las sanciones entre otros, para no castigar al sujeto pasivo de una obligación tributaria que no tiene la correspondiente capacidad económica o contributiva.

La Gaceta número 40 de la Corte de Constitucionalidad, que contiene la sentencia de fecha 20 de junio de 1996 establece lo siguiente: “El Artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos”.

Determina la sentencia que antecede, que corresponde únicamente al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, precisando las bases de su recaudación, con ello se consagra el principio de legalidad en materia tributaria, de tal forma que la única fuente creadora es la ley. El procedimiento de sanción de una ley, se desarrolla en la Ley del Organismo Legislativo.

La Gaceta número 31 de la Corte de Constitucionalidad que contiene la sentencia de fecha ocho de febrero de 1994 determina que: “(...) “La Constitución, en forma



específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria”.

La Constitución Política de la República de Guatemala da prevalencia al principio de legalidad, por ello, regula que son de pleno derecho las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación de los tributos, de tal forma que las normas reglamentarias no pueden modificar las bases, por lo que únicamente se obligan a desarrollar la ley tributaria, lo único que puede reglamentar es la forma del cobro administrativo del impuesto específico, así como los procedimientos que permitan su recaudación.

Por último, el principio de legalidad persigue por una parte, el equilibrio de poderes a fin de evitar que en materia tributaria, se ejercite caprichosamente por parte del Estado en la aplicación de las cargas tributarias de los contribuyentes.

Pues bien, cuando el Poder Ejecutivo emite actos que tienen el propósito de modificar



alguno de los elementos esenciales del impuesto, como lo son, el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa tributaria, contraviene el principio de legalidad, situación que no debe permitirse bajo ningún punto de vista, haciendo uso de los medios o recursos legales del caso, aunque en algunos casos el mismo no puede ser invariable, pues se debe ajustar a diversas circunstancias económicas y sociales.





### **CAPÍTULO III**

#### **3. La violación de los principios que rigen el salario del servidor público**

El servidor público como tal, es un trabajador cuyo patrono es el Estado, en el presente caso se dice que no existe una relación laboral, sino una relación funcional, la cual se rige por la Ley de Servicio Civil, no obstante, la misma debe ser respetuosa de los principios constitucionales en materia tributaria, como lo es el principio de capacidad de pago y el de legalidad.

Debe tenerse presente que toda persona que presta un servicio a un patrono determinado, tiene derecho a percibir un ingreso, traducido en salario, el cual se rige por principios propios de una relación funcional, como lo son: de orden público, garantías mínimas, irrenunciabilidad y superación, entre otros, por consiguiente, determina el Artículo 1 de la Ley de Servicio Civil, que son nulos de pleno derecho, todos los actos y disposiciones que impliquen renuncia, disminución o tergiversación de los derechos que la Constitución Política de la República de Guatemala establece, de los que esta ley señala y de todos los adquiridos con anterioridad.

Como todo trabajador, el servidor público tiene derechos y obligaciones dentro de su relación funcional, asimismo tiene obligaciones tributarias y administrativas que cumplir, dentro del primero, se encuentran el pago de tributos propiamente dichos y dentro del segundo, la presentación de las declaraciones contenidas en la Ley de



Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos, así como la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, como lo es, la declaración patrimonial que debe presentarse al inicio y al final de la relación funcional, y en su defecto al momento de sufrir cualquier cambio patrimonial personal.

El caso es que el salario como tal, constituye la contraprestación por los servicios prestados a un patrono, el Estado, el cual le sirve para sufragar su manutención y la de su núcleo familiar, independientemente que sea una relación funcional, por lo tanto, en caso de incurrir en la falta de presentación de una declaración patrimonial por uno u otro motivo, no es posible que se le sancione confiscándole su salario bajo ningún punto de vista.

### **3.1. Definición**

Una definición propia sería: “Constituye todo acto que perjudica o atenta contra los principios filosóficos que rigen al salario o la remuneración económica que percibe un servidor público o trabajador del Estado, los cuales se encuentran contenidas en la Ley de Servicio Civil”.

Es importante resaltar que toda persona que presta sus servicios a otra, tiene calidad de trabajador, independientemente que se le denomine servidor público, el cual tiene derecho a recibir una contraprestación o salario, de hecho dicha suma le sirve para su manutención propia y la de su núcleo familiar, y bajo ningún punto de vista, puede

renunciar o disminuir dicho derecho y menos aún confiscárselo, en el buen sentido de la palabra. Se reitera, la remuneración que le sirve para su sustento personal y de su familia, de tal manera, que es inaudito que se le imponga una sanción equivalente a un salario mensual, es decir el cien por ciento de su salario nominal.

### **3.2. Antecedentes históricos**

La violación de los principios que rigen el salario del servidor público, es un tema que data desde la entrada en vigencia del Decreto número 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, es decir que desde el año 2002 los servidores públicos obligados a presentar la declaración patrimonial se vieron perjudicados en su patrimonio al incurrir en la omisión de declarar sus bienes patrimoniales como lo determinaba el último párrafo del Artículo 39 de la ley relacionada.

Consecuentemente los servidores públicos que incurrieron en dicha anomalía fueron sancionados con una multa equivalente a un salario mensual por todo el tiempo transcurrido a partir del momento de la omisión, llegando al grado de alcanzar sumas exorbitantes, resultando ser confiscatorias, aunque podía ser rebajada por el Contralor General, las mismas continuaban siendo confiscatorias.

Evidentemente, durante el tiempo que estuvo en vigencia dicha norma, se violaron los principios que rigen al salario del servidor público, ya que lo hacían renunciar a su



salario en forma inmisericorde, aunque la sanción podía ser rebajada, siempre era lesiva al trabajador del Estado y a su núcleo familiar.

Posteriormente, el Artículo 39 de la Ley en cuestión fue reformado por el Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, ya que fueron muchas las inconformidades que se dieron referente a la confiscación salarial de los servidores públicos, de manera que la multa aparentemente es más benévola, determinado que la falta de presentación de la declaración jurada patrimonial tiene como sanción la imposición de una multa del cien por ciento del salario (100%), sin derecho a rebaja alguna, la cual continua siendo confiscatoria y violatoria de los principios que rigen el salario del servidor público, pues la norma aun no reformada, establecía que la multa podía ser rebajada por el Contralor en un porcentaje considerable y a veces resultaba ser una suma menor del salario tomado como base para la imposición de dicha sanción.

Pese a que se hizo la reforma al artículo relacionado, la sanción continúa siendo violatoria a los principios que rigen el salario de servidor público, es más resulta más drástica de lo que estaba, ya que no es posible rebajar algún porcentaje, lo único a lo que se podría optar sería a un convenio de pago, no obstante se reitera sigue siendo confiscatoria del salario mensual del trabajador estatal, el cual en determinado momento puede ser objeto de alguna impugnación por atentar contra los derechos mínimos del trabajador.



### **3.3. Naturaleza jurídica**

El tema de la violación de los principios que rigen el salario del servidor público, es de naturaleza pública, en virtud que la relación funcional existente entre el servidor público y el Estado, se regula en la Ley del Servicio Civil y a su vez, esta se estudia dentro de la rama del derecho administrativo propiamente dicho. Los principios que rigen al salario de los trabajadores del sector público se encuentran regulados en la ley relacionada, de manera que el Estado debe ser garante de los mismos y por ningún motivo debe transgredirlos.

Una normativa auxiliar de las responsabilidades de los servidores públicos es la Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, el cual regula los derechos y obligaciones que le atañen ha dicho trabajador del Estado, la misma también es de orden público.

Otra normativa que también regula en cierta forma las obligaciones y sanciones a que se hace acreedor el servidor público, es la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas y las mismas son de observancia general para todos los trabajadores de la administración pública, máxime cuando manejan fondos del Estado o cuando tienen bajo su resguardo bienes patrimoniales estatales.

Todas las normativas que contengan derechos y obligaciones de los servidores públicos tienen que ser respetuosas de los principios que rigen tanto la relación



funcional como el salario que percibe y devenga dicho sujeto, de lo contrario, deviene en irregularidades que pueden ser objeto de impugnación u objeción en determinado momento.

### **3.4. Declaración jurada patrimonial como una obligación del servidor público**

La comunicóloga Edith González establece que: “La declaración jurada patrimonial es la declaración de bienes derechos que bajo juramento deberán presentar a la Contraloría General de Cuentas los funcionario públicos como requisitos para el cargo de empleo; y al cesar en el mismo, como requisito indispensable para que se extienda el finiquito”.<sup>26</sup>

Efectivamente, el servidor público que maneje bienes patrimoniales o que devengue un salario de Q. 8,000.00 mensuales, debe presentar su declaración jurada patrimonial, tanto inicio como al final de la prestación de su servicio público, pero a muchos de ellos se les olvida presentar la declaración, haciéndose acreedor de una sanción pecuniaria confiscatoria, pues el problema no radica que deba pagar una sanción, sino en el hecho que, el Estado, como entidad patronal, confisca el salario del servidor público dejándole sin medios de subsistencia si el servidor público lo cancela en un solo pago, de acuerdo a las reformas efectuadas a la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, no obstante, aún se le otorga la posibilidad de

---

<sup>26</sup> González, Edith. **Declaración jurada patrimonial**. Noticias.com.gt/nacionales/20120224-hoy-vence-el-plazo-para-que-funcionarios-presenten-su-declaracion-jurada.html. (Guatemala, 10 de mayo de 2014).



solicitar un convenio de pago, hasta de veinticuatro cuotas.

El caso, es que independientemente que lo cancele en un solo o varios pagos, siempre se le confisca el salario, ya que bajo esta segunda modalidad, lo único que se hace es diferir el pago. Por otra parte, para los servidores públicos que aún no les han hecho reparos por la omisión de la presentación de la declaración antes de la entrada en vigencia del Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, todavía se le aplica la Ley relacionada sin reforma, es decir se le calcula la multa sobre la base de un sueldo mensual multiplicado por todo el período de atraso de la declaración, llegando a ser sumas considerables difíciles de pagar, en este último caso, como las sumas a pagar son exorbitantes, el servidor público, por lo regular solicita su rebaja, pero independientemente de ello la suma o el valor a pagar siempre resulta ser confiscatoria.

Cuando a un servidor público se le aplica la normativa referida reformada, como se mencionó se le aplica en calidad de multa el equivalente al cien por ciento de su salario, el cual debe ser hacerlo efectivo durante el período legal establecido para el efecto por el contralor fiscalizador, de una u otra forma, al imponerle en calidad de multa, el equivalente a un salario mensual, se le confisca su salario.

Es evidente, que el tercer párrafo del Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, ya sea con la normativa relacionada sin reformas o con reformas del Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, adolece de



inconstitucionalidad, al tenor del Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual es conveniente declarar por parte de la Corte de Constitucionalidad, pues evidentemente el salario que percibe y devenga un servidor público se encuentra regido por principios específicos contenidos en la Ley del Servicio Civil, los cuales deben respetarse.

De acuerdo a Dona Contreras: “La declaración jurada patrimonial es la declaración de bienes y derechos que bajo juramento los funcionarios presentan a la Contraloría General de Cuentas (CGC) como requisito para ejercer su cargo. Al cesar en el mismo, es requerimiento indispensable para que se extienda el finiquito o solvencia”.<sup>27</sup>

Legalmente, el servidor público, debe declarar la totalidad de sus bienes patrimoniales, pero cuando el servidor público incumple con la entrega de su declaración jurada patrimonial como requisito para ejercer su cargo, y no la entrega la Contraloría General de Cuentas, le inicia de oficio un expediente administrativo, para cuantificar la sanción pecuniaria, la cual notifica como corresponde; del servidor público depende oponerse o no a la sanción impuesta, antes de la entrada en vigencia del Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, reformas a la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, era factible solicitar se reconsidera la suma impuesta en calidad de multa consistente al equivalente a un salario mensual multiplicado por todo el tiempo de atraso, a veces era la acumulación de muchos años, alcanzando

---

<sup>27</sup> Contreras, Dona. **Declaración jurada patrimonial**. <http://www.agn.com.gt/index.p/wordl/item/2035-nstan-a-gabinete-hacer-p%C3%BAblica-declaraci%C3%B3n-patrimonial>. (Guatemala, 15 de mayo de 2014).



sumas exorbitantes y quedaba a discreción del Contralor General de Cuentas, rebajar el monto.

Pero, de una u otra forma, la suma que debía cancelar el servidor público, resultaba ser onerosa y confiscatoria, ya que de hecho le confiscaba su salario mensual, siendo de vital importancia, situación que perjudicaba a los servidores públicos, aunque todavía lo sufren las personas a las que les fiscalizan la entrega de las declaraciones, antes de la entrada en vigencia de las reformas efectuadas a la Ley mencionada.

Actualmente, al incumplir el servidor público con la entrega de la declaración, le imponen la multa contenida en dicha reforma, consistente en el equivalente al 100% del salario mensual únicamente, pero aun así resulta ser una suma confiscatoria porque si el empleado o funcionario, ya no quiere tener deudas con el Estado y paga de una vez, se queda sin su sustento mensual y la de su familia.

De hecho, la ley le da la facilidad de solicitar un convenio de pago hasta de veinticuatro meses, dicha multa estaría sujeta al pago de intereses moratorios, y es más, habría que justificar el motivo de la solicitud de las facilidades de pago.

Se considera que el Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, adolece de inconstitucionalidad parcial, la cual debe ser declarada por la Corte de Constitucionalidad, aunque puede ser solicitada para casos concretos, en el caso de expedientes iniciados y cobrados en la vía correspondiente.



Manuel Ossorio determina que la declaración jurada patrimonial debe ser presentada por: "Los funcionarios públicos deben presentar una declaración jurada patrimonial integral al asumir y cesar en sus cargos".<sup>28</sup>

Cuando la Contraloría General de Cuentas, detecta mediante la fiscalización correspondiente, que el servidor público ha obviado cumplir con la entrega de su declaración jurada patrimonial, le notifica, su omisión, para hacer de su conocimiento la entrega de la declaración, bajo la salvedad que ha incurrido en sanciones pecuniarias, por lo regular el servidor público, si el requerimiento de la presentación de la declaración patrimonial que corresponda al período anterior a la reforma a la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, aún puede solicitar la rebaja de la multa, no obstante, la suma sigue siendo alta, porque el valor mínimo a pagar, es equivalente a un salario mensual, pero posterior a la reforma relacionada, la multa se calcula sobre el equivalente al 100% del salario mensual, sin derecho a rebaja alguna, únicamente con la prerrogativa de hacerla efectiva solicitando un convenio de pago, hasta de veinticuatro meses, previa justificación de la inconveniencia de poderla hacer efectiva en un solo momento.

Cabe recordar, que el Estado, debe proteger a la familia en todo sentido, pero cuando le confisca el salario, está contraviniendo dicho mandato constitucional, por lo que es recomendable, reformar el Artículo 39 de la Ley Orgánica de Contraloría General de

---

<sup>28</sup> Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Pág. 345.



Cuentas, para evitar se perjudique al servidor público, ya que la reforma efectuada continúa atentando contra los principios que rigen el salario del servidor público.

En el caso de expedientes en trámite, es conveniente que el servidor público afectado, evalúe la posibilidad de solicitar una acción de inconstitucionalidad en casos concretos, al amparo del Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

De acuerdo a Gustavo Altuna una declaración jurada de bienes patrimoniales: “Tiene por objetivo de brindar transparencia al accionar de los mismos, mediante el control de la ciudadanía, del estado de su patrimonio durante el desempeño en el cargo público”.<sup>29</sup>

En efecto, debe evitarse el enriquecimiento ilícito de los servidores públicos, cuando administran bienes del Estado inclusive cuando devenga una salario de Q. 8,000.00 como mínimo , por esa razón se obligan a presentar su declaración jurada patrimonial, también deben hacerse acreedores de una sanción, cuando dejan de cumplir con sus obligaciones, inclusive seguirse un expediente administrativo, cuando corresponda, pero el caso es que las sanciones deben ser justas y equitativas, no debe perjudicar al acreedor, y menos confiscarle su sagrado ingreso mensual que le sirven para su manutención y la de su familia.

---

<sup>29</sup> Altuna, Gustavo. **Declaración de bienes patrimonial**. <http://www.bahiablanca.gov.gt/transparencia/djij.php>.(Guatemala, 17 de mayo de 2014).



El Estado debe dar un trato igualitario, a todos los guatemaltecos, y esto debe reflejarse con la imposición de multas, por lo que resulta injusto confiscar el sueldo o salario al servidor público, cuando lo que debe hacer es reformar la normativa, que comete dicha injusticia e imponer una multa sobre una base específica independiente de los salarios devengados por aquel.

El tratadista Nicolás Gómez en relación a la declaración jurada patrimonial establece lo siguiente: “Son mecanismos de control que contribuyen a proteger los intereses públicos. Por un lado, en tanto tratan de detectar y prevenir situaciones de conflicto entre el interés público y los intereses privados, personales, profesionales o comerciales, de los funcionarios; por otro, en cuanto alertan sobre casos de posible enriquecimiento indebido y permiten intervenir en la situación para despejar dudas y, si el caso lo amerita, adoptar las acciones pertinentes para punir tal conducta. La aplicación de este mecanismo de control, no sólo por parte de las autoridades públicas, sino también, dado el carácter público de las declaraciones juradas, por parte de la propia ciudadanía, se orienta a lograr que sean los propios funcionarios públicos quienes mantengan la probidad en su actuar e incrementen su responsabilidad. Dotar a la gestión pública en su conjunto de mayores niveles de transparencia y promover la responsabilidad individual de aquellos que la llevan adelante, contribuye a mejorar la calidad institucional y fortalecer la confianza de la sociedad en los funcionarios públicos”.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Gómez, Nicolás. **Declaraciones juradas de funcionarios públicos**. Pág. 21.



Existen distintos fundamentos jurídicos en torno a la ilegalidad de la multa confiscatoria que se impone al servidor público por omitir entregar su declaración patrimonial, dentro de otros, los Artículos 39, 40 y 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que todos se relacionan con el derecho de propiedad, ya que la Carta Magna, es garantista de los derechos de las persona, y únicamente deben expropiarse en casos de utilidad colectiva, beneficio social o interés público, el caso es que ninguna de estas situaciones, acontece con la imposición de una multa confiscatoria, de tal manera que la multa resulta ser inconstitucional y lesiona los derechos de los trabajadores, porque el salario, constituye el sustento diario del servidor público, violándose de esta forma los sagrados principios del salario, principalmente el de garantías mínimas irrenunciables y superación de derechos mínimos, contenidos en el Artículo 1 de la Ley de Servicio Civil y además se atenta contra la capacidad de pago del servidor público.

### **3.5. Regulación legal**

Determina el Artículo 1 de la Ley de Servicio Civil que: “Esta ley de orden público y los derechos que consignan, son garantías mínimas irrenunciables para los servidores públicos, susceptibles de ser mejoradas conforme las necesidades y posibilidades del Estado. De consiguiente son nulos ipso jure, todos los actos y disposiciones que impliquen renuncia, disminución o tergiversación de los derechos que la Constitución establece, de los que esta ley señala y de todos los adquiridos con anterioridad”.



Efectivamente, la norma contiene las garantías mínimas irrenunciables para los servidores públicos, e incluye el salario que el mismo percibe, el cual no puede ser objeto de disminución o tergiversación de los derechos, atendiendo a ello, cuando el salario es objeto de confiscación bajo cualquier concepto, dicho acto atenta contra los principios que rigen el salario del servidor público.

El Artículo 20 la Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionario y Empleados Públicos estipula lo siguiente: “La declaración patrimonial es la declaración de bienes, derechos y obligaciones que bajo juramento deberán presentar ante la Contraloría General de Cuentas, los funcionarios públicos como requisito para el ejercicio del cargo o empleo; y, al cesar en el mismo, como requisito indispensable para que se le extienda el finiquito respectivo. Están sujetos a la obligación de cumplir con la declaración jurada patrimonial las personas siguientes:

- a) Los sujetos de responsabilidad a que se refieren los incisos a), b), c), d) y e) del Artículo 4 de la presente Ley, excepto aquellos cuyo sueldo mensual sea inferior a ocho mil quetzales ( Q. 8,000.00) y no manejen o administren fondos públicos.
- b) Todos los funcionarios y empleados públicos que trabajen en aduanas, puestos fronterizos, Dirección General de Migración, puertos y aeropuertos de la República, o que se encuentren temporalmente destacados en dichos lugares.
- c) Cualquiera otra persona distinta a las indicadas en el Artículo 4 de esta Ley,



d) cuando de las investigaciones surjan indicios de su participación en actos constitutivos de delitos o faltas contra los bienes tutelados por la presente Ley”.

El Artículo que antecede, es el fundamento legal de la obligación que tiene el servidor público para presentar su declaración jurada patrimonial, para el efecto tiene que tener bajo su resguardo o manejo de bienes patrimoniales estatales, asimismo se obliga a presentarla, las personas que devenguen un salario de Q. 8,000.00 o más entre otros, el caso es que no pueden dejar presentarla.

El Artículo 22 la Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionario y Empleados Públicos estipula que: “La declaración jurada patrimonial deberá ser presentada, por los obligados, dentro de los treinta (30) días siguientes de la fecha efectiva de toma de posesión del cargo o empleo; y dentro de los treinta (30) días posteriores a la fecha en que cesen en el ejercicio del cargo o empleo.

En casos excepcionales debidamente justificados, la Contraloría General de Cuentas podrá ampliar el plazo hasta por un período igual.

Las ampliaciones, rectificaciones y demás diligencias relacionadas con la declaración jurada patrimonial están exentas del pago de impuestos o tasas de cualquier naturaleza”.

La declaración jurada patrimonial tiene que ser presentada dentro del plazo de 30 días



posteriores a la toma de posesión del cargo público, así como también cuando el servidor público haya cesado en el cargo tiene 30 días, pero si por cualquier circunstancia incumpliere con la presentación incurre en omisión, la cual es objeto de las sanciones pecuniarias correspondientes.

El Artículo 27 de la Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionario y Empleados Públicos en relación a la responsabilidad por omisión de la presentación de la declaración jurada patrimonial determina que: “Las personas que de conformidad con la presente Ley están obligadas a presentar Declaración Jurada Patrimonial y que incumplan con realizarlo en los plazos previstos en la presente Ley, incurren en responsabilidad administrativa y serán sancionados conforme lo establecido en la Ley de la Contraloría General de Cuentas de la Nación”.

Definitivamente, el hecho de no presentar una declaración jurada patrimonial hace incurrir al moroso en responsabilidad administrativa y las sanciones del caso las cuales se encuentran reguladas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas de la Nación, las cuales fueron motivo de reforma por medio del Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, siendo uno de sus propósitos reformar lo relativo a su falta de presentación.

El Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, reformado por el Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, estipula lo siguiente: “...Para el caso específico de la falta de cumplimiento de la entrega de la



**Declaración Jurada Patrimonial en la oportunidad, forma y condiciones establecidas en la Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionario y Empleados Públicos, la sanción que corresponda al 100% de su salario mensual. Cuando la documentación necesaria para la presentación de la Declaración Jurada Patrimonial no sea proporcionada en tiempo por la entidad correspondiente, el funcionario o empleado público no tendrá responsabilidad siempre y cuando presente dicha declaración en un plazo no mayor de diez días después de haber recibido dicha documentación...”**

**Efectivamente, el servidor público se obliga a presentar su declaración jurada patrimonial cuando el cargo lo requiera o cuando devengue la suma mínima establecida en la Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionario y Empleados Públicos que es de Q. 8,000.00, pues de lo contrario, se le impone una sanción equivalente al 100% de su salario mensual.**





## CAPÍTULO IV

### 4. Tributos confiscatorios

En materia tributaria toda sanción que atente contra la propiedad del contribuyente, cae dentro del ámbito de lo confiscatorio, sencillamente porque afecta el patrimonio del individuo como tal, cuando es un derecho constitucional que no puede detentarse, por dicho motivo al decretarse un tributo, el legislador tiene que ser respetuoso de los principios y garantías constitucionales.

El Artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala, estipula que: “Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley....”

El Artículo relacionado garantiza propiedad como derecho humano, de acuerdo a ello, toda persona tiene la facultad de sus bienes, los cuales son netamente personales, y no pueden ser detentados por terceras personas, incluyendo el Estado.

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en torno a la protección del derecho de la propiedad regula que: “Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

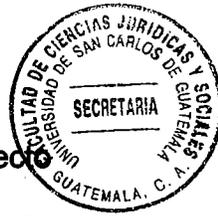
El Artículo citado, garantiza y protege el derecho de propiedad, por tal motivo se regula que se prohíbe la multa confiscatoria de los bienes propiedad de un particular en este caso el contribuyente, es más las multas en ningún caso pueden ser mayores al valor del impuesto omitido.

Cuanto el ente fiscalizador impone una multa debe ser cuidadosa en no atentar contra el derecho de propiedad del contribuyente, de lo contrario, se puede alegar la nulidad del acto por medio de las acciones legales correspondientes.

Una declaración jurada patrimonial, es una obligación del servidor público, que no tiene una base tributaria o administrativa específica para efectos de pago, sin embargo, es un documento sin valor o base cero, que no genera el pago de ningún tributo, no obstante, la falta de presentación si hace incurrir al servidor público en el pago de una multa confiscatoria.

#### **4.1. Definición**

El jurista Fernando Pérez Royo que la referencia a la no confiscación: "Tiene más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. Y añade que el indicador límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad, al que la Constitución se refiere solamente un poco después. Finalmente, advierte que, en cualquier caso, en aquellos supuestos en



que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de acudir a este principio, por el simple juego de la regla de la capacidad económica. La no confiscación sería, desde ese punto de vista, una reiteración del principio de justicia tributaria o, si se prefiere, una consecuencia lógica del propio principio de capacidad económica, que exige asimismo, de acuerdo con las manifestaciones del Tribunal Constitucional, no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir”.<sup>31</sup>

Evidentemente, la no confiscatoriedad, deviene del principio de justicia tributaria, así el respeto debido al derecho de propiedad, porque de hacerlo se estaría contraviniendo además el principio de capacidad económica, contributiva o de pago. Desde el momento en que se viola, obliga en este caso a la Corte de Constitucionalidad a declarar su derecho, ninguna necesidad estatal contributiva justifica la confiscación de bienes de un particular.

Ello no obstante, considera José Juan Ferreiro Lapatza que: “No es superflua, ni puede desconocerse, la prohibición constitucional de que el Estado se apodere, por la vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano. Prohibición que ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen; pues resulta evidente que un solo impuesto puede confiscar el patrimonio o

---

<sup>31</sup> Pérez Royo. **Ob. Cit.** Pág. 40.



la totalidad de las rentas de un individuo”.<sup>32</sup>

De acuerdo a lo citado, el límite a la potestad tributaria del Estado consiste en garantizar que éste último no tenga la posibilidad de atentar contra el derecho de propiedad. Se precisa que por la vía tributaria, el Estado no puede violar la garantía de inviolabilidad de la propiedad establecida en la norma constitucional. Porque si se viola esta propiedad se estaría confiscando, ya que el bajo pretexto de la imposición de un tributo necesario, puede confiscar los bienes del contribuyente o la totalidad de sus rentas, aunque esta actitud es arbitraria y abusiva y muchas veces recurre a ello como medida para obtener mayores ingresos, queda entonces que el sujeto pasivo de la obligación tributaria lo haga valer ante los órganos correspondientes.

Por otro lado, no puede atentarse contra la posibilidad de vida del contribuyente, porque la propiedad es riqueza, pero esta riqueza tiene su referente en las posibilidades, o potenciamiento de la vida del ser humano. Cuando se tutela el patrimonio se tutela también la transferencia de esta, el valor del mismo. Algo es patrimonio, o riqueza, si tiene una carga de valor, si vale, si puede ser utilizado como instrumento de cambio. Y este instrumento, este valor, posibilita la vida del ser humano.

El patrimonio está, pues, en conexión directa de la vida del ser humano, y de su superación. La riqueza no es sólo un lujo, sino una determinación de las posibilidades

---

<sup>32</sup> Ferreiro Lapatza, José Juan. **La definición del tributo**. Pág. 61.



de vida. Determina incluso el desarrollo de vida del ser humano. La no confiscatoriedad, por ello, no resguarda simplemente el patrimonio, sino a la vida, a la posibilidad de vida. Por consiguiente no es estrictamente el patrimonio lo fundamental, porque este es sólo un instrumento de la posibilidad de vida del ser humano. No es el principio de no confiscatoriedad, pues, una garantía al patrimonio, o riqueza, sino a la posibilidad de vida.

Alex R. Zambrano Torres explica que: “La confiscatoriedad desde el punto de vista cuantitativo no es propiamente un principio de la tributación, sino más bien una consecuencia de la inobservancia del principio de capacidad contributiva. Este principio puede definirse como una garantía contra el atentado a las posibilidades económicas del contribuyente. Es decir, cuando el tributo excede a las posibilidades económicas del contribuyente se produce un fenómeno confiscatorio”.<sup>33</sup>

Definitivamente, al existir la inobservancia del principio de capacidad contributiva se suscita la confiscatoriedad tributaria, en otras palabras se atenta contra las posibilidades económicas del contribuyente, lo cual le resulta perjudicial, porque dicha confiscación se sustrae al mínimo vital del contribuyente.

#### **4.2. Principio tributario de la no confiscación**

César Mauricio Bautista Moreno en relación al principio de confiscatoriedad establece

---

<sup>33</sup> Zambrano Torres, Alex R. **Principios del derecho tributario**. [alexxambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/](http://alexxambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/) (Guatemala, 13 de junio de 2014).



lo siguiente: “Con este principio se trata de que el tributo no exceda a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de tal manera que le extinga su patrimonio o le impida ejercer la actividad que le da ingreso económico. Hace alusión a que todos los ciudadanos tienen que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. La orden prohibitiva contenida, así en este principio se establece de forma generalizada como una consecuencia del reconocimiento, asimismo constitucional, del derecho a la propiedad, puesto que la prohibición de privar a uno de sus bienes por la vía fiscal no es, en ningún caso superflua. La propiedad, necesita estar expresamente protegida por la propia Constitución Política de la República de otro derecho también reconocido por ella; el derecho del Estado a exigir de todos el pago de tributos.

Por este principio los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios. Existe en la actualidad lo denominado tributable y con ello se puede imaginar una línea horizontal, y aquello que podría convertirse en confiscatorio, bajo esta misma línea horizontal. Lo importante es diferenciar cuando lo tributario está llegando al límite; de tal manera que no cruce la línea a lo confiscatorio.

El principio de no confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes. Tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos



con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad, pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias; el contribuyente se tiene que desprender de su propiedad.

La confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insostenibles, desbordando así la capacidad contributiva de la persona; vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad".<sup>34</sup>

En el país, el principio tiene una estrecha vinculación con el derecho de propiedad regulado en el Artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Cuando se analiza se hace una relación entre tributos y propiedad, porque el Estado al establecer los tributos que deben soportar los contribuyentes, sin duda alguna, el derecho de propiedad de éstos se ve afectado, en razón de que mediante los tributos se produce una apropiación de la riqueza privada. Sin embargo, no es que exista una antinomia entre el derecho de propiedad y los tributos, puesto que el deber de contribuir es una exigencia del Estado cuya justificación se encuentra en la obligación de este último de atender los servicios que requiere la sociedad, tales como la seguridad y la salud, entre otros.

La confiscación disfrazada en tributo, se justifica en el hecho mismo que cómo el

---

<sup>34</sup> Bautista Moreno, César Mauricio. **Análisis jurídico del principio de capacidad de pago y su aplicación en la ley del impuesto sobre la renta vigente en Guatemala.** Pág. 60.



Estado en el ejercicio de su poder de imperio necesita también dar cobertura a los servicios esenciales que demanda la población, atendiendo a ello, no hay gobierno sin tributos; y por la otra, como una correlación de ese derecho está el deber del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado, en todo caso, los tributos deben gravar la riqueza generada, pero que, no deben confiscar los factores que generan esa riqueza.

Es oportuno mencionar, que el derecho de propiedad no es de naturaleza absoluta, también el poder tributario del Estado tiene un límite en su imposición, más allá del cual las sumas de dinero que detrae de los particulares pueden resultar excesivas y producir efectos negativos que se podrían traducir en una confiscación del derecho de propiedad, por dicho motivo la normativa constitucional también da protección a dicho derecho.

Se reitera, el Artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala, garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana; y dispone además, que el Estado garantiza el ejercicio de ese derecho, creando las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de la población. Únicamente en casos concretos puede expropiarse la propiedad privada, por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público, previa indemnización al propietario; disposición última que contempla el Artículo 40 de la normativa relacionada.



Inclusive, el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala prohíbe la confiscación de bienes, así como las multas confiscatorias; y el Artículo 243 siempre de la misma normativa, establece una prohibición expresa respecto de los tributos confiscatorios, así como la doble o múltiple tributación interna.

Este principio surge de la garantía del derecho de propiedad, no obstante, lo fundamental es determinar el límite hasta el cual puede llegar un tributo para estimar con prontitud que es confiscatorio. Se estima que un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado; es decir, cuando la cuantía del tributo se aparta de lo razonable y afecta en forma sistemática el derecho de propiedad de un contribuyente, consecuentemente la confiscatoriedad deriva en el análisis de cada tributo en particular.

Rolando Escobar Menaldo “El principio de la prohibición de confiscatoriedad es una garantía del contribuyente para soportar el peso tributario sin el sacrificio de su patrimonio. Se trata de una garantía contra una posible y radical aplicación de la progresividad, por parte del Estado, que puede resultar en la apropiación de sus bienes. Dicho de otro modo, consiste en el reconocimiento del derecho a la propiedad privada, garantizado también por la Constitución Política de la República.

El carácter de confiscación del tributo debe ser avaluado en función del sistema, es decir, de la carga tributaria o de los tributos en su conjunto. Cabe al poder judicial, en el caso concreto, decir si un tributo es o no confiscatorio.



En resumen, este principio establece que el tributo debe ser una prestación que el contribuyente pueda pagar sin el sacrificio del disfrute normal de sus bienes. Por esta razón es que no puede tener efecto confiscatorio”.<sup>35</sup>

En Guatemala, el constituyente dejó plasmada la prohibición de la confiscación para evitar los abusos por parte del Estado, es decir para que el contribuyente no tenga que soportar dicho peso en su patrimonio. De tal manera, que los tributos sean pagados sin que constituye un sacrificio por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria, por el contrario que pague a sabiendas que recibirá una contraprestación en servicios de calidad.

#### **4.3. Regulación legal**

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que: “... Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

Constitucionalmente, están terminantemente prohibidos los tributos confiscatorios, así

---

<sup>35</sup> Escobar Menaldo. **Ob. Cit.** Pág.11.



como la confiscación disfrazada en doble o múltiple tributación, pues un hecho generador ya ha sido gravado, ya no tiene por qué gravarse de nuevo.





## CAPÍTULO V

### **5. Fundamentos jurídicos de la ilegalidad de la multa confiscatoria del salario del servidor público como sanción a la omisión de entrega de la declaración patrimonial**

El problema radica, en que el Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, adolece de ilegalidad, ya que la multa que regula dicha normativa, resulta confiscatoria del salario del servidor público cuando sanciona la omisión de entrega de la declaración jurada patrimonial, pues es inaudito que confisque el salario mensual.

Por otra parte, resulta aún más irrazonable en los casos, donde al servidor público se le aplica el Artículo 39 relacionado, sin la reforma del Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala, ya que mientras no prescriba su obligación y dependiendo el período fiscalizado todavía se le aplica la multa equivalente a un salario mensual multiplicado por los meses de atraso en la entrega de tal declaración.

Es oportuno mencionar, que al tenor de lo regulado en el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias y menos cuando lo que se confisca es el salario del servidor público. Efectivamente, una vez impuesta la sanción administrativa confiscatoria, el servidor público, tiene la facultad de solicitar al Contralor General de



Cuentas, la condonación o la disminución de los montos impuestos, de acuerdo a lo regulado en el inciso "o" del Artículo 13 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, pero solo en casos especiales, se disminuye la sanción hasta el equivalente a un salario mensual, siendo todavía una suma considerable confiscatoria, beneficio que persiste en los casos del incumplimiento de las declaraciones juradas habidas antes del 20 de noviembre de 2013.

En el caso de la omisión de la presentación de las declaraciones juradas correspondientes al año 2014 en adelante, ya no existe el beneficio de solicitar la rebaja de la multa, únicamente se puede solicitar la autorización de un convenio de pago de hasta 24 meses, siempre y cuando se justifique plenamente el hecho de no poder pagar en el término fijado para hacer efectiva la multa impuesta.

Los efectos de la ilegalidad de la multa confiscatoria del salario del servidor público como sanción a la omisión de entrega de la declaración patrimonial, se encuentran los siguientes: económicos, porque afecta a él, y su núcleo familiar; efectos jurídicos, pues si no paga, se le inicia un proceso económico coactivo, y por último se le certifica lo conducente en la vía penal; y efectos legales, porque afecta toda media protectora del salario.

### **5.1. Definición**

El Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, impone una



multa confiscatoria del salario mensual del servidor público, cuando incumple con la entrega de la declaración jurada patrimonial, siendo confiscaciones ilegales, por su parte, el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, prohíbe la confiscación de bienes y las multas confiscatoria.

El servidor público tiene la facultad de solicitar la rebaja o condonación al tenor del Artículo 13 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, pero el monto del mismo queda a discreción del Contralor General de Cuentas, pero de una u otra forma, la nueva suma queda igual o mayor a un salario mensual, por lo tanto siempre termina confiscándole su salario en forma ilegal, pero este último caso, siempre y cuando la declaración jurada corresponda al período anterior al 20 de noviembre de 2013, de lo contrario, a partir del 21 de diciembre de 2013 en adelante, ya no procede solicitar rebaja de la multa impuesta, sin embargo, en este caso se al infractor se le impone el cien por ciento del salario mensual devengado por el servidor público, lo cual le resulta aún más perjudicial, ya que bajo la anterior modalidad, el valor rebajado muchas veces dejaba un valor menor al salario nominal del afectado.

## **5.2. La multa confiscatoria**

Cuando un sujeto obligado incumple una obligación contenida en una ley tributaria o administrativa, incurre en una sanción, la cual puede ser pecuniaria, denominada multa, esta no puede exceder al valor del impuesto omitido, y en el caso de las leyes administrativas no puede ser superior al valor del bien afectado.



Por ejemplo si una multa se equipara a un sueldo mensual, desde ya, se esta afectando el salario del servidor público, dejándole sin medios de subsistencia, por dicho motivo se afirma que es confiscatoria.

Al respecto la Gaceta número 93 de la Corte de Constitucionalidad que contiene la sentencia del tres de julio de 2009 expresa que: "(...) se debe tener claro que una multa es confiscatoria cuando se da la pérdida de bienes por cualquier motivo a favor del Estado (...)".

En materia tributaria, desde el momento que la Superintendencia de Administración Tributaria impone una multa superior al valor del impuesto omitido, está confiscando los ingresos del contribuyente, siendo inconstitucional, por lo que dicha afectación debe hacerse valer oportunamente.

En el caso de imposiciones administrativas, en ningún caso se debe perjudicar al sujeto obligado al pago de una multa superior a su ingreso mensual, traduciéndose en una confiscación de su medio de subsistencia cuando se trata de un servidor público, la cual resulta ser inconstitucional.

La Gaceta número 48 de la Corte de Constitucionalidad aparece la sentencia emitida el 20 de mayo de 1998, que determina: "(...) la frase última del Artículo 41 constitucional dispone, dentro del tema de la protección del derecho de propiedad que: las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. Esa



prescripción se refiere a las multas o sanciones económicas ya impuestas, que tienen como origen el hecho de no cumplir en tiempo con el pago de impuestos, en cuyo evento la sanción no puede sobrepasar la impagada cantidad del tributo exigible”.

De acuerdo, a la sentencia relacionada la multa confiscatoria tiene que ser ya impuesta, para poder demandar su inconstitucionalidad.

Por último, es evidente que la multa confiscatoria resulta ser ilegal, desde el punto de vista constitucional, pues en el presente caso deja indiscutiblemente sin medios de subsistencia o manutención, tanto al servidor público, como a su núcleo familiar. Además, viola los principios que rigen al salario del servidor público, contenidos en la Ley de Servicio Civil.

### **5.3. Factores negativos**

La problemática presenta como efectos negativos lo siguiente: primero, muchos servidores públicos, más que todos los que tienen estatus de empleados públicos, no cuentan con la capacidad económica suficiente para cancelar en efectivo las multas exorbitantes impuestas por parte de la Contraloría General de Cuentas, por ser lesivas a sus intereses como empleados, ya que la multa aunque sea equivalente al sueldo mensual, le confisca el salario que le sirve como sustento económico de él y su núcleo familiar, y el Estado no debería perjudicarlo económicamente, de lo contrario se convertiría en una incautación salarial; segundo, el empleado queda totalmente



indefenso, pues no puede argumentar ningún principio de falta de capacidad de pago, porque en la Ley de Servicio Civil, específicamente no se contempla dicha figura, pero si se regula en la Constitución Política de la República de Guatemala; tercero, el empleado queda a merced del Contralor General de Cuentas, en virtud que este rebaja las multas a su discreción siempre que la declaración corresponda a un período anterior al 15 de diciembre de 2013, pues de una u otra forma el empleado se ve perjudicado, aunque le deje una multa equivalente al salario devengado, pero en el caso que la declaración corresponda al período 2014 en adelante, el servidor público, ya no cuenta con dicha prerrogativa.

El caso es que, si el servidor público no cancela la multa dentro del término fijado para el efecto, se le inicia un proceso económico coactivo, con sus consiguientes consecuencias, y por último se le certifica lo conducente en la vía penal, lo cual le resulta más perjudicial, ya que se le impone pena de prisión y una multa que también es confiscatoria de sus salarios, pues esta norma no fue modificada, por lo tanto, el salario mensual en concepto de multa se multiplica por todo el tiempo de atraso y si no la hace efectivo, se convierte en pena de prisión.

Las consecuencias de la omisión de la presentación de la declaración jurada patrimonial, prácticamente se criminaliza, cuando el Estado resulta violar los principios del salario del servidor público.

Se reitera, se ha dado el caso que los empleados al verse afectados por una multa



Irrazonable confiscatoria acuden al endeudamiento financiero, causando serios perjuicios a él y a su núcleo familiar, situación que se sale de la esfera de lo individual, puesto que del servidor público dependen otras persona, inclusive si éste tiene hijos menores de edad los cuales tienen que ser alimentados.

El Estado tiene como obligación constitucional velar por la vida y una unidad familiar, ambos se encuentran interrelacionados con el salario que percibe el servidor público para cubrir su canasta básica, si n no cuenta con su ingreso mensual, difícilmente puede cubrir sus necesidades básicas, los alimentos. Si en un hogar no existe un ingreso mínimo para alimentarse, se descuida otro derecho vital, la salud, misma que se ve dañada desde que los miembros del núcleo familiar tienen conocimiento que por hacer efectiva una multa confiscatoria irrazonable, tienen que limitar sus alimentos, término que incluye alimentos propiamente dichos, medicina, vestido, calzado, vivienda y educación, entre otros.

Es evidente que a norma que regula dicha multa confiscatoria fue regulada sin efectuar un análisis socioeconómico de la situación económica en que viven muchos servidores públicos, independientemente del ingreso que este se encuentren percibiendo y si éste es profesional o no, máxime en la época inflacionaria que se vive actualmente en el país, donde se ven muchos profesionales comprando en las llamadas pacas que contienen ropa usada, inclusive electrodomésticos y muebles. Como puede advertirse el poder adquisitivo del salario ha decaído considerablemente y así también el nivel económico de los servidores públicos.



Es oportuno mencionar que en el sector privado anualmente se efectúa un análisis del salario mínimo para ver si las circunstancias económicas ameritan incrementarlo, pero para ello, se efectúa un proceso que incluye un estudio socioeconómico, participan comisiones paritarias del salario, intervienen diversos sectores, el caso es que lo mismo debería hacerse al querer afectar el salario de los trabajadores y de los servidores públicos con los impuestos o multas para evitar que sean confiscatorias, por ser su fuente principal de sustento diario.

Claro, cuando se propone una iniciativa de ley, se supone que se han realizado los estudios correspondientes, sin embargo, en el caso de la normativa que regula la multa confiscatoria, lejos de evaluar el daño económico y moral que conlleva, reformaron el artículo que lo regula, sin embargo, quedó peor de cómo estaba regulado en la Ley de la Contraloría General de Cuentas, evidenciando con ello, que lo que hicieron fue asegurar el ingreso estatal, sin importarle la situación económica de los servidores públicos.

Actualmente, existen infinidad de expedientes de personas que por uno u otro motivo no presentaron sus declaraciones juradas patrimoniales que se rigen aún anterior normativa, sin embargo, es alarmante que también hay otro grupo considerable de expedientes abiertos aplicando la normativa objeto de análisis.

Efectivamente, no puede alegarse ignorancia de la ley, pero los departamentos de recursos humanos de cada institución estatal están jugando un pésimo papel en esta



problemática, pues ellos tienen plena obligación de poner en conocimiento de los empleados sus obligaciones, como se hace en las empresas privadas, quienes por ejemplo en la obligación del pago de las retenciones no sólo atañe al trabajador, sino también al patrono y en determinados casos a ambos; lo mismo sucede con los préstamos adquiridos con el Banco de los Trabajadores, pues cuando un trabajador se retira de su cargo, el patrono debe efectuarle los descuentos respectivos, y si no lo hacen el patrono incurre en una multa, la cual debe pagar sin oportunidad de demostrar lo contrario.

Debe regularse dentro de la normativa objeto de análisis, que existe responsabilidad solidaria del personal del departamento de recursos humanos de cada entidad estatal en cuanto a la presentación de declaraciones juradas patrimoniales, por encontrarse ellos más relacionados con el tema descuentos, presentación de declaraciones de retenciones ante el fisco, banco de los trabajadores y municipalidades, en el caso del pago del boleto de ornato.

#### **5.4. Soluciones**

Como solución al problema planteado se encuentra reformar el Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, en el sentido de establecer una base fija en concepto de multa de Q. 1,500.00, debiéndose calcular sobre dicho monto, en concepto de mora, un interés anual equivalente al porcentaje promedio bancario multiplicado por los días atrasados.



## **5.5. Propuesta**

Para el efecto se propone lo siguiente:

- a) Que se obligue al personal del departamento de recursos humanos de la entidad nominadora a la entrega de la documentación correspondiente a la Declaración Jurada Patrimonial, bajo pena de sanción por dicho incumplimiento, cuando el servidor público inicie y finalice la relación funcional, pues a pesar que la reforma determina que debe hacerse la entrega de dicha documentación, por lo regular, se omite dicho procedimiento.
- b) Que el departamento de recursos humanos de la entidad nominadora haga entrega de una cartilla de derechos y obligaciones que adquiere el servidor público, para que no se alegue que no se le hizo saber sobre sus obligaciones.
- c) Que la entidad nominadora realice la correspondiente divulgación por medio de afiches de la obligación de presentar declaración jurada patrimonial dentro del término legal.
- d) Que se reforme el Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, en el sentido de regular una multa fija de Q. 1,500.00.00.
- e) Que se incorpore a la normativa relacionada el derecho del servidor público a solicitar la rebaja de la multa en casos de evidente incapacidad de pago de la misma.



## **CONCLUSIONES**

- 1. El Estado a través de sus órganos correspondientes, por lo regular impone multas que rebasan la capacidad de pago del particular, cuando éste por una u otra razón omite cumplir su obligación de presentación de declaración jurada patrimonial dentro del término fijado para el efecto en la Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos.**
- 2. El principio de legalidad regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que corresponde únicamente al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones, sin embargo, el ente fiscalizador, así como otras entidades estatales, imponen multas confiscatorias del salario del servidor público.**
- 3. La Ley de Servicio Civil regula los principios que rigen al salario del servidor público, no obstante, el Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, estipula que ante la falta de presentación de la Declaración Jurada Patrimonial, el servidor públicos se hace acreedor de una multa confiscatoria de su salario, lo cual viola los principios que rigen dicho salario.**



4. La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 41 regula que se prohíben la confiscación de bienes y la imposición de las multas confiscatorias, pero cuando el servidor público omite presentar su Declaración Jurada Patrimonial se le impone una multa confiscatoria equivalente al cien por ciento de su salario mensual.
  
5. El incumplimiento de la presentación de la declaración jurada patrimonial, provoca la imposición de una multa confiscatoria del salario del servidor público, sin embargo, el Congreso de la República de Guatemala omite reformar el Artículo 39 de la Ley de la Contraloría General de Cuentas, en el sentido de regular una multa racional que no viole los principios propios del salario.



## RECOMENDACIONES

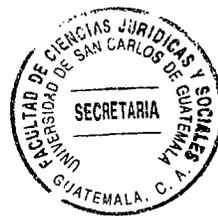
1. La Contraloría General de Cuentas debe imponer multas que no rebasen la capacidad de pago del servidor público, para que éste no se vea perjudicado económicamente, porque cuando omite cumplir su obligación de presentar la declaración jurada patrimonial dentro del término fijado se atenta contra su capacidad económica.
2. El Organismo Ejecutivo, por medio de la Contraloría General de Cuentas, se obliga a evitar que al servidor público se le impongan multas confiscatorias del salario al dejar de presentar su declaración jurada patrimonial dentro del término legal, porque se incurre en ilegalidades, y para que no se le afecte económicamente tanto a él, como a su núcleo familiar.
3. La Oficina Nacional de Servicio Civil, debe solicitar a la Contraloría General de Cuentas que no imponga multas confiscatorias del salario del servidor público, para que se respeten los principios que rigen dicho salario porque hace incurrir al Estado en ilegalidades.
4. El Estado se obliga a respetar las normas constitucionales porque cuando se imponen multas confiscatorias del cien por ciento del salario del servidor público por incumplir con la presentación de su declaración jurada patrimonial, para evitar que éste recurra a la Corte de Constitucionalidad para hacer valer su derecho.



5. El Congreso de la República de Guatemala debe propiciar una iniciativa de ley que regule una multa racional por la omisión de presentación de la declaración jurada patrimonial, para que no se atente contra la capacidad económica del servidor público, porque el Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas viola los principios del salario al imponer multas confiscatorias.



**ANEXO**





## ANEXO I

### **Reforma del Artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas**

**DECRETO NÚMERO \_\_\_\_\_**

El Congreso de la República de Guatemala,

#### **CONSIDERANDO:**

Que la Constitución Política de la República de Guatemala determina que todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos, esto es aplicable a los servidores públicos que manejan fondos del Estado o que tienen un salario de Q. 8,0000.00 o más.

#### **CONSIDERANDO:**

Que corresponde al Estado de Guatemala, garantizar la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana, de tal manera que toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. Asimismo, debe crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes de manera que



se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.

**CONSIDERANDO:**

Que el Estado de Guatemala, bajo ningún punto de vista, puede confiscar los bienes del servidor público, consecuentemente no debe imponerle multas confiscatorias que afecten su salario, principalmente cuando aquel incumple con la presentación de la declaración jurada patrimonial, pues atenta contra los principios que lo rigen.

**CONSIDERANDO:**

Que el salario es la remuneración que devenga el servidor público para la subsistencia de él y su núcleo familiar, de tal manera que resulta confiscatorio imponerle una multa equivalente al valor del salario nominal mensual, por dejarle sin medios de subsistencia.

**POR TANTO:**

Con base en lo regulado y en ejercicio de las atribuciones que le confieren los Artículos 157 y 171, literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

**DECRETA:**



La siguiente:

**REFORMA EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 67 DEL DECRETO NÚMERO 13-2013 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, QUE REFORMÓ EL ARTÍCULO 39 DE LA LEY ORGÁNICA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE CUENTAS, DECRETO NÚMERO 31-2002 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, QUE REGULA EL INCUMPLIMIENTO DE LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA PATRIMONIAL**

ARTÍCULO 1º. Se reforma el antepenúltimo párrafo del Artículo 67 del Decreto número 13-2013 del Congreso de la República de Guatemala que reforma el Decreto número 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas el cual queda así:

Artículo 67. **Del incumplimiento de la presentación de la declaración jurada patrimonial.** Cuando el servidor público haya incumplido con la presentación de su declaración jurada patrimonial, se hace acreedor de una multa de Q. 1,500.00, debiéndose calcular sobre dicho monto, en concepto de mora, un interés anual equivalente al porcentaje promedio bancario multiplicado por los días atrasados.

ARTÍCULO 2. De la vigencia. El presente decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

Pase al Organismo Ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación.



Dado en el Palacio del Organismo Legislativo: en la ciudad de Guatemala, a los días  
del mes de ... de ...

**PRESIDENTE**

**SECRETARIO**

**SANCIÓN AL DECRETO NÚMERO \_\_\_\_\_**

Palacio Nacional: Guatemala, a los ... días del mes ... de... de ...

**Publíquese y cúmplase**



## BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE CASTRO, Pamela Juliana. **El principio constitucional de legalidad tributario y la facultad normativa del servicio de rentas internas del Ecuador.** Ecuador: (s.e.), 2009.

AHUMADA, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas.** Argentina: Ed. Plus Ultra, 1968.

ALTUNA, Gustavo. **Declaración de bienes patrimonial.** <http://www.bahiablanca.gov.ar/transparencia/ddjj.php>. (Guatemala, 17 de mayo de 2014).

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. **Manual de derecho tributario.** México: Ed. Porrúa, 2005.

BAUTISTA MORENO, César Mauricio. **Análisis jurídico del principio de capacidad de pago y su aplicación en la ley del impuesto sobre la renta vigente en Guatemala.** Guatemala: Ed. Mayté, 2009.

CALVO ORTEGA, Rafael. **Curso de derecho financiero I y derecho tributario.** 10ª ed., España: Ed. Thomson-Civitas, 2006.

CONTRERAS, Dona. **Declaración jurada patrimonial.** <http://www.agn.com.gt/index/world/item/2035-istan-a-gabinete-hacer-p%C3%BAblica-declaraci%C3%B3n-patrimonial>. (Guatemala, 15 de mayo de 2014).

Corte de Constitucionalidad. **Gaceta número 93. Expediente número 3983-2008. Sentencia de fecha 3 de julio de 2009.**

Corte de Constitucionalidad. **Gaceta número 88. Expediente número 775-2007. Sentencia de fecha 24 de abril de 2008.**

Corte de Constitucionalidad. **Gaceta número 88. Expediente 2951-2006. Sentencia de fecha 13 de mayo de 2008.**

Corte de Constitucionalidad. **Gaceta número 48. Expediente número 183-97. Sentencia de fecha 20 de mayo de 1998.**

Corte de Constitucionalidad. **Gaceta número 40. Expediente número 533-95. Sentencia de fecha 20 de junio de 1996.**



Corte de Constitucionalidad. **Gaceta número 31. Expediente número 231-93. Sentencia de fecha 8 de febrero de 1994.**

Corte de Constitucionalidad. **Gaceta número 21. Expediente número 34 -91. Sentencia de fecha 6 de agosto de 1991.**

ESCOBAR MENALDO, Rolando. **Principios constitucionales de la tributación en Guatemala.** Guatemala: (s.e.), 2004.

FERNÁNDEZ SECADO, Francisco. **El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.** España: Ed. Astrea, 1997.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **La definición del tributo.** España: Ed. Marcial Pons, 1997.

FUENTES DESTARAC, Mario. **Capacidad de pago.** <http://elperiodico.com.gt/hes/20120611/opinion/213452>. (Guatemala, 26 de febrero de 2014).

GALLEGO PERACÓN, José Manuel. **Los principios materiales de justicia tributaria.** España: Ed. Comares, 2003.

GÓMEZ, Nicolás. **Declaraciones juradas de funcionarios públicos.** 2ª. ed.; Argentina: Ed. Artes Gráficas Papiro, 2007.

GONZÁLEZ, Edith. **Declaración jurada patrimonial.** [Noticias.com.gt/nacionales/20120224-hoy-vence-el-plazo-para-que-funcionarios-presenten-su-declaracionjurada.html](http://noticias.com.gt/nacionales/20120224-hoy-vence-el-plazo-para-que-funcionarios-presenten-su-declaracionjurada.html). (Guatemala, 10 de mayo de 2014).

GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. **La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español.** España: Ed. Dykinson, 2007.

<http://definicion.de/principio-de-legalidad/>. **Principio de legalidad.** (Guatemala, 18 de marzo de 2014).

[http://sat.gog.gt/ct/portal/index.php%3Foption=com\\_conten&task=128&Itemid=223&limit=1&mitstart=7.html](http://sat.gog.gt/ct/portal/index.php%3Foption=com_conten&task=128&Itemid=223&limit=1&mitstart=7.html). Cultura tributaria. **Principio de capacidad de pago.** (Guatemala, 10 de marzo de 2014).

[http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catfinpub/material/lectura%204\\_2.pdf](http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catfinpub/material/lectura%204_2.pdf). **Principio de capacidad de pago.** (Guatemala, 23 de febrero de 2014).



<http://www.cyclopaedia.es/wiki/Principio-de-la-legalidad>. **Principio de legalidad**. (Guatemala, 15 de abril de 2014).

LÓPEZ RAMÍREZ, Mario Ricardo. **Estudio socioeconómico al proceso de valorización**. México: Ed. Astrea, 2001.

MENDOZA, Eduardo. **Principios constitucionales del tributo**. [http://www.prensalibre.com/economia/Alerta-fiscal-legal\\_0\\_910708929.html](http://www.prensalibre.com/economia/Alerta-fiscal-legal_0_910708929.html). (Guatemala, 5 de marzo de 2014).

NARANJO, Alexandra. **El principio de reserva de ley y la capacidad normativa de la administración tributaria**. Ecuador: (s.e.), 2009.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta S.R.L., 1981.

PAREDES MONTIEL, Marat. **El principio de reserva de ley en materia tributaria**. México: Ed. Porrúa, 2001.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. España: Ed. Civitas, 1995.

QUERALT, Martín. **Curso de derecho financiero y tributario**. 18ª ed., España: Ed. Tecnos, 2007.

RICHARD LEONARDO, Amaro Gómez. **El principio de legalidad en el derecho tributario**. <http://www.econlink.com.ar/principio-legalidad-derecho-tributario>. (Guatemala, 4 de abril de 2014).

RITCHER MARCELO, Pablo Ernesto. **Diccionario de derecho constitucional**. 2ª ed., Guatemala: Ed. (s.e.), 2009.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Cursos de finanzas, derecho financiero y tributario**. 8ª ed., Argentina: Ed. Astrea, 2003.

ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia**. 6ª ed., España: Ed. Trotta, S. A., 2005.

ZAMBRANO TORRES, Alex R. **Principios del derecho tributario**. [Alexxambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/](http://Alexxambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/). (Guatemala, 13 de junio de 2014).



## **Legislación**

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

**Declaración Universal de los Derechos Humanos,** 1948.

**Ley del Organismo Judicial.** Decreto número 2-89. Congreso de la República, de Guatemala, 1989.

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

**Ley de Servicio Civil.** Decreto número 1748. Congreso de la República de Guatemala, 1968.

**Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos.** Decreto número 89-2002. Congreso de la República de Guatemala, 2002.