

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

VIABILIDAD DEL IMPUESTO A LAS LÍNEAS DE TELEFONÍA FIJA O MÓVIL

MARIO ANDRES DARÍO MAZARIEGOS SUHUL

GUATEMALA, JULIO DE 2021

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

VIABILIDAD DEL IMPUESTO A LAS LÍNEAS DE TELEFONÍA FIJA O MÓVIL

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por el licenciado

MARIO ANDRES DARÍO MAZARIEGOS SUHUL

previo a conferírsele el grado académico de

**MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO
(*Magíster Scientiae*)**

Guatemala, julio de 2021



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

TRIBUNAL EXAMINADOR

Dr. Félix Rodolfo Ayala López
Presidente

MSc. Pablo Andrés Bonilla Hernández
Vocal

Dra. Mirza Eugenia Irungaray López
Secretaria

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

VOCAL I EN SUSTITUCIÓN DEL DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez

DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

VOCAL: Dr. Carlos Estuardo Gálvez Barrios

VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz

VOCAL: Dr. William Enrique López Morataya

MIEMBROS DE JUNTA DIRECTIVA FACULTAD DE CC.JJ. Y SS. USAC

VOCAL I EN SUSTITUCIÓN DEL DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez

VOCAL II: MSc. Henry Manuel Arriaga Contreras

VOCAL III: MSc. Juan José Bolaños Mejía

VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González

VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia

SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

Guatemala, 20 de junio del 2018

Doctor
Ovidio David Parra Vela
Director
Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.

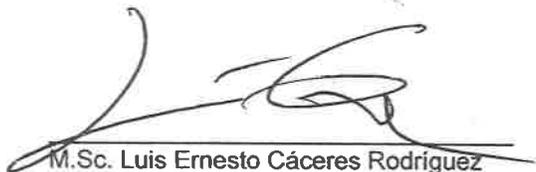
Señor Director:

Según Acta del Consejo Académico de la reunión Ordinaria celebrada el 31 de mayo del 2017, en el Acta N°. 02-2017, Punto CUARTO, Inciso 4.4 y del Acta N°. 1-2017, Punto CATORCE, Inciso 14.10, se hace de su conocimiento que se ha facilitado la tutoría y revisión de la elaboración del informe final de tesis intitulado "VIABILIDAD DEL IMPUESTO A LAS LÍNEAS DE TELEFONÍA FIJA O MÓVIL", del estudiante LICENCIADO MARIO ANDRES DARÍO MAZARIEGOS SUHUL, la cual se enmarca dentro de los contenidos teóricos metodológicos de la MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO, cuyo proceso se realizó durante los meses de enero a junio del 2018.

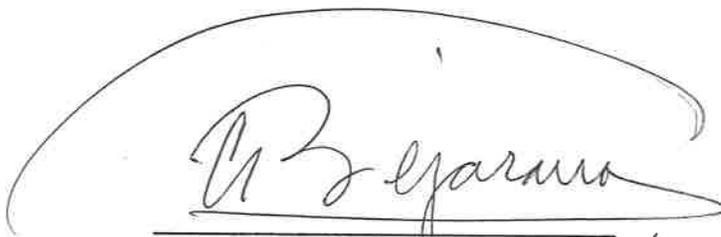
El informe final de tesis del LIC. MARIO ANDRES DARÍO MAZARIEGOS SUHUL, cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento respectivo de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por lo tanto extendemos el dictamen de aprobación para que la sustentante pueda continuar con el proceso de tesis.

Así mismo, se deja constancia que la originalidad de los criterios vertidos en la tesis "VIABILIDAD DEL IMPUESTO A LAS LÍNEAS DE TELEFONÍA FIJA O MÓVIL" son responsabilidad exclusiva del autor.

Atentamente,



M.Sc. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Tutor Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC.



M.Sc. Rosa del Carmen Bejarano Girón //
Tutora Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC.

Guatemala, 18 de marzo de 2021

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado,
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos gramaticales de la tesis:

VIABILIDAD DEL IMPUESTO A LAS LÍNEAS DE TELEFONÍA FIJA O MÓVIL

Esta tesis fue presentada por el Lic. Mario Andres Darío Mazariegos Suhul, de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, una vez realizadas las correcciones indicadas, la tesis puede imprimirse.

Atentamente,



Mildred Catalina Hernández Roldán
Colegiado 5456

Dra. Mildred C. Hernández Roldán
Revisora
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 5456



USAC

TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 7 de junio del dos mil veintiuno.-----

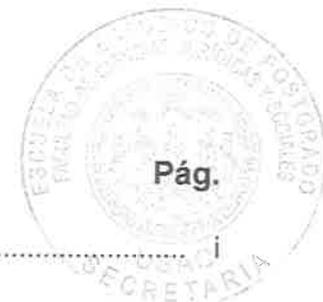
En vista de que el Licenciado Mario Andres Darío Mazariegos Suhul aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 57-2020 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“VIABILIDAD DEL IMPUESTO A LAS LÍNEAS DE TELEFONÍA FIJA O MÓVIL”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

ÍNDICE



Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario y la actividad financiera del Estado	1
1.1. Fin supremo del Estado	1
1.2. ¿Qué es la actividad financiera del Estado?	4
1.2.1. Teorías sobre la actividad financiera del Estado	8
1.3. Ingresos del Estado y su clasificación	12
1.4. La soberanía del Estado y su potestad tributaria	17
1.4.1 Características de la potestad tributaria del Estado	23
1.5. Derecho tributario	25
1.5.1. Concepto de derecho tributario	27
1.5.2. Objeto del derecho tributario	31
1.5.3. Naturaleza jurídica del derecho tributario	32
1.5.4. Ramas del derecho tributario	35
1.5.5. Fuentes del derecho tributario en Guatemala	39
1.6. Principios del derecho tributario	46
1.6.1. Principio de legalidad y reserva de ley	49
1.6.2. Principio de capacidad contributiva	54
1.6.3. Principio de igualdad	58
1.6.4. Principio de equidad	60



1.6.5. Principio de generalidad	
1.6.6. Principio de proporcionalidad	
1.6.7. Principio de no confiscatoriedad	
1.6.8. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	70

CAPÍTULO II

2. El tributo y la obligación tributaria	73
2.1. Orígenes antiguos del tributo	73
2.2. Concepto de tributo.....	76
2.3. Clasificación de los tributos.....	80
2.3.1. Impuestos.....	81
2.3.2. Tasas	91
2.3.3. Arbitrios	94
2.3.4. Contribuciones	97
2.4. Relación tributaria y obligación tributaria.....	99
2.4.1. Sujeto activo de la obligación tributaria.....	104
2.4.2. Sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	107
2.4.3. El hecho imponible de la obligación tributaria	119

CAPÍTULO III

3. Viabilidad del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil	126
3.1. Breve historia de la telefonía en Guatemala.....	127



3.2. Superintendencia de Telecomunicaciones (SIT) y el espectro radioeléctrico	137
3.3. Situación actual de la telefonía en Guatemala	138
3.4. Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil en Guatemala (Decreto 2014 del Congreso de la República)	140
3.5. Normativas internacionales vigentes que imponen tributos a la telefonía fija o móvil en otros países	145
3.5.1. Impuesto sobre el abono de telefonía celular de Argentina, Ley 26.573 del Senado y Cámara de diputados de la nación de Argentina, y su reglamento el Decreto 583 / 2010 del Poder Ejecutivo de la nación de Argentina.....	145
3.5.2. Tasas de telecomunicaciones, Real Decreto 1620 / 2005 del Poder Ejecutivo de España que regula las tasas establecidas en la Ley General de Telecomunicaciones 09/2014 de España.....	147
3.6. Inconstitucionalidad general parcial del Decreto 22-2014 del Congreso de la República con relación al Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil	150
3.6.1. Antecedentes y fundamentos jurídicos de la impugnación.....	152
3.6.2. Con relación al trámite de la inconstitucionalidad general parcial	158
3.6.3. Alegatos del Congreso de la República, Presidente de la República, Superintendencia de Administración Tributaria y Ministerio Público	159
3.6.4. Consideraciones de la Corte de Constitucionalidad para declarar inconstitucional el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil ..	163
3.6.5. Conclusiones de la Corte de Constitucionalidad en cuanto a los	

artículos 61 al 80 del decreto 22 - 2014 del Congreso de la

República



3.7. Análisis de la sentencia de fecha 17 de septiembre de 2015 emitida por la Corte de Constitucionalidad en los expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015, 167-2015.....	171
3.8. Consideraciones sobre la viabilidad del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil.....	177
CONCLUSIONES	184
BIBLIOGRAFÍA	186

INTRODUCCIÓN



De acuerdo con el desarrollo que la humanidad ha evidenciado a través del tiempo, ha documentado que la imposición de tributos por parte del Estado ha existido desde los albores del hombre y la sociedad. El tributo consiste en aquellas prestaciones económicas que el Estado, a través de su autoridad superior (dependiendo del tipo de organización político-social) exige de su población. Tanto en la Antigüedad como en la Época Medieval la figura del tributo era sinónimo de violencia, ello toda vez que en su imposición y recaudación se violentaban derechos fundamentales de la persona como la integridad física, propiedad privada, igualdad, libertad y seguridad. Asimismo, eran exigidos sin propósito o finalidad establecida en pro de la población, en muchas ocasiones respondiendo a intereses particulares de la clase social dominante. Como una consecuencia del progreso de la humanidad, también las ciencias sociales y jurídicas avanzaron, entre ellas, el derecho. El avance del derecho y, principalmente, el derecho tributario y los derechos humanos, fueron de suma importancia para que la figura del tributo y sus derivados dejaran de ser sinónimo de violencia.

En la actualidad, la figura del tributo y las figuras que de este se derivan, son mucho más complejas. Así, su estudio, análisis y regulación emanan del derecho tributario. El Estado, en tanto una organización político-social, tiene la facultad de exigir de su población prestaciones económicas en concepto de tributo. Dicha facultad surge de su soberanía, la cual radica en el pueblo. Sin embargo, a través del avance del derecho tributario se ha establecido que, a pesar de que la imposición de los tributos nace de la soberanía del Estado, su imposición y recaudación deben apearse a **1) los principios tributarios; 2) el**

respeto a los derechos humanos de la persona; **3)** a una definición y desarrollo en una ley específica dentro del ordenamiento jurídico del Estado que sea emitida por el ente facultado para el efecto; y **4)** a que tanto su imposición y recaudación se justifiquen teniendo una finalidad específica que garantice el correcto funcionamiento de las instituciones que conforman el Estado y que, congruentemente con el bien común, solvente las necesidades generales de la población.



La recaudación de tributos juega un papel importante en cuanto a la actividad financiera del Estado. Ello en virtud de que, a través de los recursos monetarios obtenidos de los tributos, el Estado puede cumplir con cada uno de sus objetivos y finalidades. En el caso de Guatemala, la imposición de tributos interpretada como la facultad de creación o emisión de cargas impositivas a través de una ley específica le corresponde con exclusividad al Congreso de la República. Por otro lado, su recaudación, administración y fiscalización a la Superintendencia de Administración Tributaria. Sin embargo, tanto en la imposición como en la recaudación de los tributos, las autoridades guatemaltecas deben respetar fundamentalmente los principios tributarios establecidos en la Constitución Política de la República, los cuales garantizan un sistema tributario justo y equitativo. Además, deben respetar las disposiciones contenidas en las leyes tributarias que conforman el ordenamiento jurídico.

Dentro del ordenamiento jurídico de Guatemala existen diversidad de leyes en materia tributaria que han determinado y desarrollado diversos tributos los cuales, en la actualidad, se encuentran vigentes y son exigibles coactivamente por parte del Estado.



No obstante, también existen otros que, con el pasar del tiempo, han sido derogados, nunca han llegado a estar en vigencia, este es el caso del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil.

El Congreso de la República, con fecha 28 de noviembre de 2014, emitió el Decreto 22-2014 del Congreso de la República, Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014. A través de esta, en sus artículos del 62 al 74, se creó el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil con todos sus elementos y bases de recaudación. Sin embargo, dicho impuesto no entró en vigencia ni surtió efectos legales en virtud de que fue declarado inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad mediante sentencia con fecha 17 de septiembre de 2015 y dentro de los expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015. A pesar de que este impuesto fue declarado inconstitucional, existen leyes tributarias internacionales vigentes, como en el caso de Argentina y España, que refieren que pueden imponerse cargas tributarias sobre similares hechos generadores al del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil. Por esta razón, ¿es legalmente viable un tributo que tenga como hecho generador la utilización del espectro radioeléctrico a través de la telefonía?

El objetivo primordial de la investigación es dar a conocer cómo el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil, creado mediante el Decreto 22-2014 del Congreso de la República –Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto

General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de
Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014, fue declarado inconstitucional por haber
sido desarrollado dentro de la ley ya indicada. Esto, a consecuencia de la falta de técnica
legislativa del Congreso de la República. A la vez, el objetivo es establecer si es
legalmente viable la creación de un tributo sobre el uso o explotación del espectro
radioeléctrico por la tenencia de líneas de telefonía fija o móvil.

De todo lo anterior deviene la importancia de abordar este tema, el cual aporta
consideraciones doctrinarias respecto a este impuesto y, además, propone una solución
al problema en relación con la viabilidad legal del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija
o Móvil. La presente investigación consta de tres capítulos. El primer capítulo hace
referencia al derecho tributario y a la actividad financiera del Estado. El segundo hace
referencia al tributo y la obligación tributaria. Por último, el tercer capítulo hace referencia
al Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil.

CAPÍTULO I



1. El derecho tributario y la actividad financiera del Estado

El derecho tributario es la rama del derecho definido como el conjunto de normas jurídicas que regulan todo lo relativo al tributo, la relación jurídica tributaria entre el Estado y los contribuyentes, la obligación tributaria, la recaudación y fiscalización por parte del Estado.

La actividad financiera del Estado es el conjunto de actividades que el Estado realiza en ejercicio de su soberanía a efecto de cumplir con sus fines y, principalmente, garantizar los intereses sociales de la población. Existen diversas formas por medio de las cuales el Estado obtiene recursos económicos, uno de ellos es la recaudación tributaria, tema de estudio del derecho tributario.

Para entender la actividad financiera del Estado es importante establecer cuál es el fin primordial del Estado.

1.1. Fin supremo del Estado

El Estado es y se ha instituido como el conjunto de personas (población) jurídica y políticamente organizada, que se encuentran en un territorio y tiempo determinado, regidos por un ordenamiento jurídico legalmente establecido y sometidos a un mismo poder soberano, el cual tiene como fin primordial el alcance del bien común.

El fin supremo del Estado es proporcionar a los ciudadanos las condiciones para lograr en plenitud sus aspiraciones personales, una vida digna y el ejercicio pleno y eficaz de sus derechos fundamentales, es decir, lograr el bien común.



De conformidad con la literatura jurídica, el concepto de bien común, como fin supremo del Estado, tiene íntima relación con el concepto de interés público. Desde una perspectiva general se puede establecer que el bien común son todas aquellas condiciones que benefician a todos o gran parte de la población. Actualmente, el concepto de bien común puede ser estudiado desde diferentes perspectivas, sin embargo, a pesar de esto, desde cualquier análisis se coincide que el interés social es superior al interés particular.

El bien común se refiere al bienestar de todos los miembros de la población y también al interés público. Ello, en contraposición al bien privado e interés particular.

Desde un punto de vista social-legal se determina que el bien común es toda aquella condición social y legal que permite que los individuos que conforman la población alcancen una vida libre, digna y principalmente un efectivo ejercicio de sus derechos fundamentales. Desde esta perspectiva, la finalidad del Estado es proveer a la población de los medios legales y sociales para ejercer sus derechos fundamentales. Además, siendo obligado a que cada acción tomada en ejercicio del poder soberano busque este

fin supremo, es decir, velar por la felicidad, interés público, utilidad, beneficio, el bien común y el cumplimiento de las necesidades de la población.



El doctor Florentino Rojas Mata, en su obra *La maldición de Bolívar... y la Quinta República* (2014), expresa que “son derechos del hombre: la libertad, la seguridad, la prosperidad y la igualdad. La felicidad general, que es el objeto de la sociedad, consiste en el perfecto goce de estos derechos (...) El sistema de gobierno más perfecto es aquel que produce mayor suma de felicidad posible, mayor suma de seguridad social y mayor suma de estabilidad política (Simón Bolívar)” (p. 220).

El Estado, como manifestación de la sociedad jurídicamente organizada en ejercicio de su soberanía, debe cumplir con determinadas funciones que se caracterizan por ser indelegables y exclusivas a este. Estas tienden a satisfacer el interés público, es decir, satisfacer necesidades básicas de la población determinadas por factores económicos, sociales, culturales, étnicos, jurídicos o de cualquier otra naturaleza que se presente en la vida cotidiana de la sociedad.

En este sentido, la Constitución Política de la República establece que: “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es el bien común” (artículo 1). Asimismo, dentro de la carta magna guatemalteca también se establece que es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad y el desarrollo integral de la persona. El Estado de



Guatemala, como muchos Estados modernos, reconoce que su fin supremo es el bien común, es decir, la satisfacción del interés público en cuanto a cubrir las necesidades de la población.

El Estado. para cumplir con el fin supremo de alcanzar el bien común, solucionar las necesidades básicas de la población y, en general, cumplir con todas sus funciones, Estado necesita de recursos monetarios que den vida a todo el organigrama de entidades estatales. Estas, de conformidad con su legislación, tendrán una función específica por medio de la cual se materializarán y cumplirán todos los fines del Estado. La obtención de recursos económicos es parte de su actividad financiera.

1.2. ¿Qué es la actividad financiera del Estado?

De manera general se puede establecer que la actividad financiera del Estado tiene relación con todos aquellos mecanismos por medio de los cuales obtiene recursos económicos para el cumplimiento de sus fines.

El autor José Luis Zavala Ortiz en su obra *Manual de Derecho Tributario* (1998) indica que la actividad financiera del Estado se determina por “la extensión de las actividades que desarrolla para precisar de medios financieros con los cuales procurarse en el mercado, los bienes y servicios que va utilizar (...) no hay actividad que se realice por el Estado en que no se produzca un gasto y por ello, debe necesariamente obtener ingresos” (p. 6).



Ignacio Blanco Ramos en su obra *Derecho tributario* (1976), al definir qué es la actividad financiera, determina que esta es “un tipo especial del fenómeno económico general consistente en la satisfacción de las necesidades humanas (públicas o no) mediante la obtención de los medios materiales precisos para ello, por lo que el ciclo financiero comienza en el momento de que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender los gastos que le causará cumplir su deber de atender a las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad” (p. 5).

En la obra *Introducción al derecho tributario* de Alberto Carlos Pacci Cardenas (2008) se define la actividad financiera del Estado como “el conjunto de actividades del Estado para obtener los medios (recursos) para satisfacer las necesidades públicas (gastos) para el cumplimiento de sus fines” (p. 5).

Héctor Villegas en su obra *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (2001) al hablar de la actividad financiera del Estado manifiesta que: “El Estado dirige esta actividad hacia la provisión de los recursos necesarios para el logro de los fines propios, que son los fines de los individuos constituidos en unidad y considerados en la serie de generaciones. Tanto los intereses individuales como los colectivos se coordinan para la obtención de los fines superiores, unitarios y duraderos del Estado, diferentes de los fines efímeros y perecederos de los individuos que lo componen”.

Para el caso guatemalteco, Raúl Antonio Chicas Hernández en su obra *Apuntes de derecho tributario y legislación (1992)*, respecto a la actividad financiera, establece que esta le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria. “Cuando se trata de tributos, la Superintendencia de la Administración Tributaria, quien controla, recauda y fiscaliza los tributos, y al Ministerio de Finanzas Públicas que le corresponde recaudar, administrar, controlar y fiscalizar rentas e ingresos que debe percibir el Gobierno de conformidad con la ley” (p. 2).



De lo anterior se puede establecer que la actividad financiera del Estado se encuentra conformada por un conjunto de normas y actividades que se encargan de la recaudación, administración y erogación de fondos económicos, los cuales serán de gran utilidad para la vida de los entes públicos.

Asimismo, se infiere que una de las funciones de la actividad financiera del Estado es la obtención de los ingresos o recursos económicos. Esto puede lograrse de distintas maneras. Una de ellas es por medio de los tributos, actividad que se encuentra regulada por normas jurídicas tributarias.

También se concluye que la actividad financiera del Estado es vital para su correcto funcionamiento y para cumplir con todos sus objetivos. A partir de la obtención e ingreso de fondos monetarios el Estado le da vida a todo el organigrama de entidades estatales que lo integran, cumpliendo con sus funciones administrativas. Esto permite solventar las

necesidades básicas de la población. En Guatemala, la función de recaudar los ingresos del Estado le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, acción que debe realizarse de conformidad con la ley.



Al hablar de actividad financiera del Estado se hace referencia únicamente a la forma en la que el Estado obtiene recursos económicos, imposición de tributos o recaudación tributaria. La actividad financiera del Estado se integra por: **a)** la previsión de gastos e ingresos futuros materializados generalmente en el presupuesto del Estado, **b)** la obtención de los ingresos públicos necesarios para cumplir con las obligaciones presupuestarias calculadas y **c)** la aplicación de los ingresos a los destinos ya establecidos.

En conclusión, la obtención de recursos económicos por parte del Estado es de suma importancia, y por ello el Estado debe velar por una correcta distribución de los recursos económicos obtenidos a través de la recaudación de tributos, ya que cualquier actividad realizada por las instituciones públicas requiere de fondos monetarios para su ejecución. La falta de dichos recursos ocasionaría el incumplimiento de todos los objetivos estatales y precariedad en la prestación de servicios básicos para la población.

En este sentido, se establece que el Estado es el único y exclusivo sujeto activo de la actividad financiera, labor indelegable que le es propia. En este contexto, de igual

manera, se puede establecer como sujeto pasivo a todas aquellas personas individuales o jurídicas que por diferentes medios contribuyen a proporcionar ingresos al Estado.



1.2.1. Teorías sobre la actividad financiera del Estado

Por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado se constituye como un fenómeno económico, político, jurídico y social. Se entiende que es un fenómeno económico en virtud de que se relaciona con la obtención, manejo y distribución de los recursos monetarios del Estado para su correcto funcionamiento y cumplimiento de sus fines. Es un fenómeno político en virtud de que es una actividad que realiza el Estado en ejercicio de su soberanía, es decir, es una actividad exclusiva del Estado. Asimismo, es un fenómeno jurídico en virtud de que tal actividad debe estar regulada en la legislación vigente del Estado, es decir, no es una actividad que el Estado realice de forma antojadiza. Los límites de esta actividad se establecen en su ordenamiento jurídico. Por último, es un fenómeno social en virtud de que a través de la actividad financiera el Estado busca satisfacer las necesidades de la sociedad.

1.2.1.1. Teoría económica de la actividad financiera del Estado

Esta teoría fue una de las primeras respecto a la actividad financiera del Estado. Fue desarrollada y defendida por diversos tratadistas, quienes enfocaron sus argumentos desde el punto de vista monetario. Se defendió ferozmente desde las diferentes escuelas del derecho a las que representaban.



El tratadista Héctor Villegas (2001) puntualiza que: “Ciertos economistas de la escuela clásica (Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill) y algunos autores franceses como Juan Bautista Say, tienden a considerar la actividad financiera como perteneciente a la etapa económica del consumo. El fenómeno financiero representa en definitiva un acto de consumo colectivo y público, por lo cual los gastos públicos deben considerarse consumos improductivos de riqueza y pueden compararse —decía Say— como el granizo por sus efectos destructores. Afirmaba el economista francés que cuando un valor ha sido pagado por el contribuyente está perdido para él, y cuando el valor es gastado por el gobierno se pierde para todos, no ofreciendo ventajas para la colectividad. (...) Otra teoría incluida dentro de las económicas es la de Sax sobre la utilidad marginal. Para este autor, la riqueza de los contribuyentes podía ser gravada por el impuesto solo cuando su erogación fuese más ‘útil’ para los gastos públicos que para el empleo que el contribuyente podría hacer de ella por su cuenta para satisfacer sus necesidades” (p. 11).

Esta teoría fue desarrollada principalmente desde dos puntos de vista. El primero tiene su origen en la escuela clásica. Uno de sus máximos exponentes fue el economista Adam Smith, quien puntualizaba que la actividad financiera del Estado es un acto de consumo y que el Estado es un mal administrador de los ingresos en virtud de que el valor pagado por el contribuyente, al ser gastado por el Estado, no ofrecía ventajas para la sociedad. En esta teoría la actividad financiera no cumplía los fines supremos del Estado.

La segunda postura en cuanto a la teoría económica de la actividad del Estado fue desarrollada por la escuela de la utilidad marginal. Se consideró que la riqueza de los



particulares únicamente podía ser gravada por el Estado cuando esta resultara más útil para el gasto público en contraposición al empleo que el contribuyente le pudiera dar esa riqueza. En esta teoría el Estado tampoco cumple con el fin supremo de satisfacer las necesidades de la población. En esta postura se consideraba que el Estado debía rendir utilidades como si se tratase de una empresa, punto que fue muy atacado por tratadistas, lo que sirvió de base para teorías posteriores.

1.2.1.2. Teoría sociológica de la actividad financiera del Estado

La teoría sociológica se originó como contraposición a las teorías económicas sobre la actividad financiera del Estado, su máximo exponente y creador fue el filósofo y economista italiano Vilfredo Federico Pareto.

Desde un punto de vista social, la teoría consideró las necesidades de la población como el fin máximo y supremo del Estado, el cual debía ser alcanzado mediante su actividad financiera. Desde esta perspectiva se estableció que el Estado era un ente abstracto que no era diferente a los individuos que lo integraban, toda vez que su soberanía se originó de la población. Lamentablemente, esta teoría fue tergiversada por la clase dominante, ya que la actividad financiera del Estado no respondió a las necesidades de la mayoría de su población, sino que los recursos fueron utilizados para satisfacer las necesidades de la clase gobernante.



Parte de sus consideraciones establecían que el Estado debió determinar las cargas impositivas a efecto de satisfacer las necesidades de la población. Sin embargo, la clase gobernante del Estado, a través de ilusiones financieras, ocultó a los ciudadanos las verdaderas cargas impositivas, su distribución y utilización, exagerando los beneficios al momento de prestar los servicios. Esta teoría, al igual que la teoría económica, no se adecuó a la finalidad suprema del Estado respecto a la búsqueda del bien común de la población.

1.2.1.3. Teoría política de la actividad financiera del Estado

La teoría política nace en contraposición a las teorías económica y sociológica. El eje central de su desarrollo y principal punto de partida de análisis fue el elemento político de la actividad financiera del Estado.

Su máximo exponente fue el economista Benvenuto Griozotti, quien dentro de sus argumentos también tomó en cuenta el elemento económico, pero en segundo plano, predominando en su análisis el elemento político.

En esta teoría se estableció que los procedimientos utilizados por el Estado para obtención de recursos con el objetivo de financiar sus actividades y la repartición de la carga tributaria dentro de la sociedad, debían realizarse de manera unilateral y con fundamento en criterios políticos que encaminaran el ejercicio del poder y la toma de decisiones a la resolución de los conflictos o intereses de la sociedad.



1.3. Ingresos del Estado y su clasificación

Los recursos monetarios son indispensables para el correcto funcionamiento del Estado, para financiar sus actividades y para el cumplimiento de sus fines. Se puede afirmar que un Estado sin recursos económicos es un Estado inoperante. En literatura legal, varios autores han coincidido en denominar los ingresos económicos del Estado como ingreso público.

La forma en que el Estado recolecta sus ingresos para el cumplimiento de sus fines ha evolucionado a través del tiempo. Ello, a pesar de que existen diversas formas para que el Estado recaude fondos monetarios. Así, la recaudación tributaria se ha consolidado como la forma por excelencia mediante la cual el Estado cumple con sus objetivos.

El tratadista Humberto Sol Juárez (2012) establece que los ingresos públicos del Estado son “aportaciones económicas que corresponden a una parte proporcional de los ingresos, utilidades o rendimientos de los gobernados o particulares que, por imperativos constitucionales y legales, deben entregar para contribuir a los gastos públicos” (p. 31).

Se infiere, entonces, que parte de los ingresos públicos que el Estado percibe se obtienen a través de las aportaciones económicas que la población realiza por mandato legal para contribuir al propio Estado. Dichos aportes nacen de la obligación tributaria entre Estado y contribuyentes, a los cuales se les denomina tributos.



La recaudación tributaria forma parte de la actividad financiera del Estado. Esta consiste en imponer a los integrantes de la población cargas económicas en concepto de tributos con el objeto de agenciarse de recursos para el cumplimiento de sus fines específicos, darle vida a todo el organigrama de entidades estatales y satisfacer las necesidades básicas de la población en busca del bien común e interés público. Esta actividad económica no es la única actividad que realiza el Estado para adquirir fondos, sin embargo, es una de las más importantes.

Doctrinariamente se han establecido diversas clasificaciones para los ingresos públicos del Estado. Estas han sido formuladas y desarrolladas de acuerdo con el criterio y contexto de la realidad de cada autor. Esto, toda vez que es imposible establecer de forma homogénea la clasificación de los ingresos del Estado tomando en consideración que la actividad financiera es un fenómeno económico, político y jurídico.

A pesar de que los criterios de clasificación de los ingresos del Estado son diversos, existen enfoques que, por el aporte significativo que han realizado en cuanto a este tema, son reconocidos como representativos y de los cuales se han derivado las corrientes de clasificación actual de los ingresos. Dos de los criterios doctrinarios que han utilizado diversos autores en la actualidad para realizar y establecer sus teorías sobre los ingresos del Estado son los criterios de los tratadistas Griozitti y Newmark.

El economista Benvenuto Griozitti en su obra *Classificazione delle pubbliche entrate* (1949) estableció que “la estructura íntima de cada uno de los ingresos resulta de la coordinación de los cuatro elementos constitutivos: político, económico-social, jurídico y técnico” (p. 223).

Para Griozitti, el punto de partida para clasificar los ingresos del Estado son los elementos propios de los ingresos (político, económico, jurídico, social). Así, realiza dos grandes clasificaciones de los ingresos, a saber, irracionales y racionales.

Los ingresos irracionales fueron resabios medievales de la tributación. Esta clase de ingresos se fundaban en la mera capacidad contributiva del Estado. Su finalidad era la riqueza del Estado, aunque no hubiera razón alguna para la tributación, es decir, que el Estado de forma arbitraria y sin objetivos definidos podía exigir contribuciones económicas a la población. Ello, sin tener límite racional alguno en cuanto a los montos de dichas contribuciones. Actualmente, esta clasificación es de poca importancia en virtud de que los sistemas tributarios únicamente reconocen aquellos ingresos que tiene justificación.

Según Griozitti (1949) los ingresos racionales deben tener “un criterio fundamental unitario, que los justifica y que varía gradualmente caso por caso” (p. 223). Según esta clasificación, el Estado debía justificar la necesidad de las aportaciones económicas exigidas, las cuales se impondrían considerando los casos concretos. Los ingresos

racionales se subdividieron en ingresos fiscales y extrafiscales. Sin embargo, desde la perspectiva que utiliza Griozotti, esta es una clasificación que en la actualidad ha perdido importancia teórica y práctica, motivo por el cual no se realizará una profundización.



Por otro lado, el tratadista Newmark acepta el criterio de Griozotti en cuanto a establecer que, efectivamente, para poder clasificar los ingresos del Estado, deben tomarse como puntos de partida sus elementos propios. Sin embargo, para este autor, de todos los elementos del ingreso público, el más importante era el económico. Así, los clasificó en ingresos públicos originarios e ingresos públicos derivados. Cabe mencionar que según diversos autores este criterio económico es uno de los más aceptados en la actualidad.

Ramón Valdés Costa (1996) establece que para clasificar los ingresos del Estado “es preferible formular clasificaciones particulares (...) utilizando sus características propias, sin dejar de reconocer, que el conocimiento integral del fenómeno financiero requiere la consideración armónica de dichas características” (p. 7).

En la actualidad los ingresos públicos del Estado pueden ser clasificados tomando como fundamento cada uno de sus elementos. En este sentido, se clasifican desde una perspectiva política, económica y jurídica, analizando cada una por separado.



Con base en el elemento político se clasifican los ingresos en función de los fundamentos fines políticos y objetivos sociales perseguidos por el Estado. En términos económicos la clasificación del ingreso público toma en consideración las actividades financieras del Estado, sus relaciones económicas y la función que en ellas ejerce. Desde el punto de vista jurídico la clasificación se formula en función de los elementos que integran dicho concepto, como la fuente de la obligación, la naturaleza de los sujetos, la causa o el presupuesto de hecho y la afectación del tributo.

Por otro lado, el autor Alberto Carlos Pacci Cardenas, en su obra *Introducción al derecho tributario* (2008), refiere un esquema de los ingresos del Estado, clasificándolos de siguiente manera. **a)** Recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio. A su vez se distinguen en: i) bienes de dominio público y, ii) bienes de dominio privado. **b)** Recursos de las empresas estatales. A su vez, estas pueden ser: i) empresas que tienen a su cargo servicios públicos, ii) empresas nacionales, industriales y comerciales, iii) recursos por privatización de empresas estatales y, iv) monopolios fiscales (recursos mixtos: patrimoniales-tributarios). **c)** Recursos gratuitos. **d)** Recursos tributarios. **e)** Recursos derivados de sanciones patrimoniales. **f)** Recursos monetarios. **g)** Recursos del crédito Público” (p. 9).

En definitiva, y a manera de conclusión, los recursos monetarios son vitales para el funcionamiento del Estado. Un Estado sin recursos económicos es inoperante toda vez que no cumpliría con sus fines específicos. Ello, sin mencionar que no podría financiar sus actividades y, en general, no existiría un correcto funcionamiento dentro de las



instituciones que lo conforman. Una de las formas por las que el Estado obtiene recursos económicos es a través de la recaudación tributaria (acción que forma parte de su actividad financiera), es decir, la obligación legal de la población de aportar contribuciones económicas a favor del Estado. Sin embargo, esta actividad es limitada y establecida en la ley. Las clasificaciones de los ingresos públicos del Estado son diversas y no existe consenso en cuanto a este tema. No obstante, se tiene claro que los ingresos fiscales son de gran importancia e interés para el Estado, además, son parte del objeto de estudio del derecho tributario.

1.4. La soberanía del Estado y su potestad tributaria

Tal y como se estableció con anterioridad, para el cumplimiento de sus objetivos el Estado necesita de recursos económicos los cuales obtiene realizando diversas acciones que integran su actividad financiera. Una de ellas es la imposición de obligaciones tributarias. Esto quiere decir que a través del tributo obtiene dichos recursos. La imposición de cargas tributarias se realiza de forma unilateral por el Estado y estas son de cumplimiento obligatorio para la población.

El Estado, en tanto sujeto activo de las relaciones jurídicas nacidas para el cobro de tributos a los contribuyentes, actúa en ejercicio de su poder y facultad absoluta. Este poderío absoluto, también denominado soberanía, constituye uno de los elementos fundamentales del Estado en tanto sin él perdería su calidad como Estado.

El hombre es un ser social por naturaleza, y una clara manifestación de esto es la organización política de la sociedad dentro del Estado. La noción de soberanía proviene del concepto "poder" que consiste básicamente en la capacidad de una persona de obtener la obediencia de otros y que en un entorno social es capaz de imponer a los demás una definición de metas y un modelo de organización.



La soberanía se denomina poder supremo. Esto en virtud de que a través de ella el Estado tiene la capacidad de alcanzar la subordinación de los individuos que conforman su población. Así, el poder supremo tiene como característica principal la coerción.

Desde un punto de vista político-social, el poder supremo del Estado proviene del pueblo políticamente organizado, quienes lo delegan en sus representantes que ejercerán por determinado tiempo su gobierno. Además, la soberanía es una cualidad de la sociedad política que es ejercida en beneficio de la colectividad y no para satisfacer intereses particulares ni de sus gobernantes.

Jean Bodin introduce el concepto de soberanía desde un punto de vista político en su obra *Los seis libros de la república* (1997), de la siguiente forma: "La república es un recto gobierno de varias familias y de lo que les es común con potestad soberana, siendo la soberanía esa fuerza de cohesión, de integración, de unión en la comunidad política, sin la cual esta se dislocaría. La soberanía cristaliza la relación de mando y obediencia, constituyendo la potestad absoluta y perpetua de una república" (párr. 45).



Catalina García Vizcaíno, en el tomo I de su obra *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas* (1996), hace referencia a lo puntualizado por Jean-Jacques Rousseau en su obra *El contrato social*. Dicho autor, al expresar que “«cada uno de nosotros pone en común su persona y todo su poder bajo la suprema dirección de la voluntad general, y recibimos en cuerpo a cada miembro como parte indivisible del todo», Entiende que cada miembro del cuerpo político es ciudadano y vasallo, y que los asociados reciben el nombre de ‘pueblo’, llamándose en particular ‘ciudadano’, al participar de la autoridad soberana, en cuanto realiza la actividad del cuerpo político (a este último, al actuar, se lo llama ‘soberano’, y cuando es pasivo, ‘Estado’, denominándose, cuando se lo compara con sus semejantes, ‘potencia’), y ‘vasallo’, como sumiso al Estado, o sea, en tanto obedece las leyes votadas por el cuerpo político. La soberanía es, para Rousseau, inalienable, infalible, indivisible y absoluta” (p. 221).

La soberanía es desde lo aquí defendido, el elemento más importante del Estado. A través de esta el Estado puede tomar decisiones en virtud de que es el poder supremo que nace del pueblo jurídico y políticamente organizado, quienes delegan en sus representantes para ejercer gobierno. Además, es el conducto o medio por el cual se ejerce el mando, gobierno o dirección de la sociedad y a través de la cual se obtiene la subordinación de los individuos. El uso de la coerción es una de sus características y sin soberanía sería imposible que el Estado existiera.



La soberanía es un poder supremo que está por encima de cualquier otro poder social. Su ejercicio busca siempre el bien común de la población. Asimismo, de esta derivan todas las potestades o poderes del Estado. En ese sentido cabe mencionar que la facultad del Estado de crear leyes (Poder Legislativo), de impartir justicia (Poder Judicial), y de dirigir y gobernar (Poder Ejecutivo), tienen su origen y se derivan de la soberanía.

En el caso guatemalteco la soberanía se encuentra reconocida en la Constitución Política de la República, la cual establece que el poder proviene del pueblo y su ejercicio se encuentra limitado por la norma constitucional y la ley.

Al igual que los tres poderes del Estado, el poder o potestad tributaria se deriva de su soberanía. Este poder consiste en la facultad de imponer unilateralmente obligaciones tributarias a la población. Al respecto, Rodríguez Lobato (1986) puntualiza la importancia del “poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y este lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos. En segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues este debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva. Finalmente, a través del Poder Judicial cuando este dirime las controversias entre la administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el

governado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes es decir, el administrativo o Ejecutivo y el Legislativo” (p. 6).



El doctor guatemalteco Marco Aurelio Alveño Ovando en su obra *Derecho tributario guatemalteco* (2013), afirma lo siguiente al citar a la tratadista argentina Catalina García Vizcaíno en materia de potestad tributaria. “Consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas”.

El poder tributario o potestad tributaria también ha sido denominada por algunos autores como poder fiscal. Sin embargo, la esencia del concepto es la misma. Según Fernández Martínez (1998) “el poder fiscal es la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle parte de su riqueza para el cumplimiento de sus atribuciones” (p. 92).

A manera de conclusión se puede observar que de forma unánime se reconoce que el poder tributario, potestad tributaria o poder fiscal del Estado efectivamente es producto de la soberanía del Estado. El ejercicio de esta potestad se manifiesta cuando el Estado actúa de forma soberana y establece unilateralmente obligaciones tributarias mediante

leyes. Estas, en el caso de producirse en la realidad, deben ser cumplidas coercitivamente por los contribuyentes, es decir, realizar las contribuciones económicas en concepto de tributos a favor del Estado.



Se dice que el Estado actúa soberanamente en virtud de que hace uso de su poder sobre el pueblo gobernado. Esta facultad le ha sido reconocida por la población con anterioridad y es debidamente regulada dentro del ordenamiento jurídico. En este sentido, la arbitrariedad en el ejercicio de sus poderes es un imposible jurídico. El ejercicio del poder tributario, a pesar de que es una potestad derivada de la soberanía del Estado, tiene límites que deben ser respetados, los cuales establece principalmente la ley y la doctrina.

A través del poder tributario el Estado puede obligar a la población al pago de tributos, los cuales deben ser recaudados, fiscalizados y utilizados de forma correcta por el Estado a efecto de satisfacer las necesidades de la población y cumplir el fin supremo del bien común. A través de la recaudación tributaria el Estado le da vida a todas las instituciones públicas que lo conforman, las cuales están encargadas de prestar determinados servicios a la población y en las que se materializan los fines del Estado. Un Estado sin recursos económicos es un Estado ineficaz.

En el caso guatemalteco la Constitución Política reconoce la potestad tributaria. En esta se consagra que se pueden decretar tributos ordinarios o extraordinarios conforme a las necesidades del Estado. Además, que esta facultad le compete al Congreso de la

República que por mandato constitucional es el órgano legislativo facultado para la creación de leyes.



1.4.1. Características de la potestad tributaria del Estado

Diversos tratadistas de la materia han establecido que el poder tributario tiene las siguientes características:

- a) Es un poder abstracto.
- b) Es un poder permanente.
- c) Es un poder irrenunciable.
- d) Es un poder indelegable.
- e) Es normativo.

Doctrinariamente se ha establecido que la potestad tributaria del Estado es un poder abstracto. Esto en virtud de que es un poder que surge de su soberanía, la cual es producto de la voluntad del pueblo debidamente establecida en la norma. El poder proviene del pueblo y su ejercicio está sujeto a las limitaciones establecidas en la ley. Villegas (2001) puntualiza que “la potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior” (p. 186).

Se debe tomar en cuenta que a través de la potestad tributaria el Estado tiene la capacidad potencial de exigir de los individuos sujetos a su soberanía espacial contribuciones pecuniarias en concepto de tributos. Sin embargo, esta es una capacidad meramente abstracta dado que la obligación tributaria se produce hasta el momento en que el sujeto pasivo ejecuta el hecho generador del tributo en el mundo real.

En este sentido, se establece que es un poder permanente en virtud de que se deriva de la soberanía del Estado que subsiste en tiempo y espacio al igual que el Estado mismo. El tratadista Giuliani Fonrouge, en su obra *Derecho financiero, tomo I* (2004), manifiesta que “el poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que solo puede extinguirse con el Estado mismo. En tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar” (p. 264).

La duración de la soberanía no está determinada por plazos, es indefinida en virtud de que subsiste el tiempo que perdure el Estado. Además, no tiene un plazo de vigencia, porque nace al momento en que la sociedad se organiza jurídica y políticamente en busca de la satisfacción de necesidades y fines concretos.

La potestad tributaria es irrenunciable en virtud de que el Estado no puede desistir su ejercicio. Es decir, dicha potestad se interrelaciona puntualmente con la finalidad del Estado, ya que sin recursos económicos sería inoperante, ineficaz y, en pocas palabras, no cumpliría con la satisfacción de las necesidades de la población.



Dicha potestad es irrenunciable en virtud de que nace de forma intrínseca con la soberanía del Estado. Renunciar a la misma sería como renunciar a su calidad de Estado como tal. Sin ella no podría materializarse la voluntad del pueblo.

Asimismo, la potestad tributaria es indelegable ya que el ejercicio de este poder le corresponde con exclusividad al Estado. El estado es el sujeto activo en las relaciones que nacen entre este y los contribuyentes con relación a los tributos. Ninguna otra persona jurídica o individual puede ejercer ni usurpar tal potestad. Por otro lado, es un poder normativo ya que debe estar plenamente reconocido, regulado y establecido dentro del ordenamiento jurídico del Estado. En este sentido, su ejercicio se deriva estrictamente de la ley, la cual establece sus principios, dogmas, disposiciones y límites.

1.5. El derecho tributario

Se debe recordar que el ordenamiento jurídico de un Estado, en tanto elemento esencial del mismo, está conformado por un conjunto de normas jurídicas que regulan todas las relaciones que nacen dentro de la sociedad. Este ordenamiento legal es amplio, y se fundamenta en cada una de las ramas del derecho que tiene una materia u objeto específico de estudio.

Todo Estado, para poder cumplir con sus fines específicos, darle vida a todo el organigrama de entidades estatales que lo conforman, proporcionar bienestar colectivo y satisfacer necesidades básicas de la población como la salud, seguridad o educación, necesita de recursos económicos los cuales pueden ser obtenidos a través de la recaudación tributaria.

La actividad financiera del Estado puede ser estudiada desde diversas ramas del derecho. Entre estas el derecho financiero, presupuestario, las finanzas públicas y el derecho tributario. Estas son ramas y ciencias que de alguna manera se complementan e interrelacionan. No obstante, al hablar específicamente de potestad tributaria, recaudación tributaria, obligación tributaria y de cualesquiera principios, conceptos, términos, instituciones o disposiciones relacionados con el tributo en general, es necesario ubicarnos con exclusividad en el derecho tributario.

Esta rama del derecho es amplia, su objeto de estudio abarca todo lo relacionado con el tributo. En cuanto a la actividad financiera del Estado, el derecho tributario es una de las ramas más importantes en este campo. Ello, en virtud de que ilustra desde un punto de vista jurídico la función del Estado respecto a la obtención de recursos económicos para cumplir con sus fines específicos.

El derecho tributario ha tenido diversas terminologías o denominaciones con el pasar del tiempo. Para algunos la forma correcta de denominar a esta área específica del derecho



es derecho tributario. Sin embargo, hay tratadistas que lo denominan derecho fiscal o derecho impositivo. A pesar de las diversas denominaciones que se le han dado a lo largo de la historia, actualmente se prefiere la denominación de derecho tributario. Esto, ya que la terminología “tributario” es mucho más exacta y abarca diversos temas objeto de estudio de esta rama del derecho, a diferencia de la terminología “fiscal” o “impositivo”, que pueden limitar y dar una noción equívoca al interpretar que su estudio se refiere únicamente a la entidad fiscal del Estado como tal o al carácter impositivo de la obligación tributaria fundamentada en la soberanía del Estado.



Se considera que el derecho tributario es una disciplina jurídica reciente. Ello, a pesar de que el tributo posiblemente existe desde los inicios de la humanidad. Además, muchas de las fuentes conceptuales del derecho tributario contemporáneo nacen con la vigencia de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919. El derecho tributario alemán ha servido de inspiración y fundamento para diversos modelos tributarios, pues fue pionero al contemplar el principio de capacidad económica de los individuos.

1.5.1. Concepto de derecho tributario

Para entender el derecho tributario es preciso establecer y puntualizar diversas definiciones que nacen de esta rama del derecho. Para García Vizcaíno (1996), de conformidad con su obra *Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, el derecho tributario “es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan” (p. 137).



Asimismo, Adolfo Arrijo Vizcaíno, en su obra *Derecho fiscal* (2003), define el derecho tributario como “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado” (p. 16).

Para algunos autores el objeto de estudio de esta rama del derecho puede establecerse desde dos perspectivas, una general y otra especial. Es por ello que se ha establecido que el derecho tributario es: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. (...) El contenido del derecho tributario en general, puede observarse que comprende dos grandes partes. Una primera parte, o parte general, donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran un sistema tributario” (Villegas, 2001, p. 133).

Por su parte, el tratadista argentino Dino Jarach en su obra *Finanzas públicas y derecho tributario* (1982), define al derecho tributario como el “conjunto de normas y principios del derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos” (p. 361). El autor citado establece que el derecho tributario es amplio y puede ser estudiado principalmente desde dos enfoques, el primero de ellos analiza el derecho tributario como una rama de la Administración Pública y el papel que juega el Estado en cuanto a la recaudación tributaria. El segundo de los enfoques toma como el punto de partida las necesidades de los recursos estatales (tributos) siendo esta la esencia de la materia tributaria.



Fonrouge (2004) puntualiza que el derecho tributario o derecho fiscal “es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos” (p. 40).

El autor guatemalteco Raúl Antonio Chicas en su obra *Apuntes de derecho tributario y legislación* (1992) establece que el derecho tributario es “la rama del derecho público que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislaciones que regulan los derechos y obligaciones coactivas de las personas con respecto a la materia tributaria y volviéndose coactivas” (p. 27).

A la vez, Manuel Andreozzi citado por el autor Raúl Rodríguez Lobato en su obra *Derecho fiscal* (1986), define al derecho tributario como “la rama de derecho público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos” (p. 11).

De conformidad con los autores citados se infiere que de forma unánime se reconoce que el derecho tributario tiene como principal objeto de estudio del tributo y todos los aspectos que se derivan del mismo. Por ejemplo, la obligación tributaria, relación jurídica tributaria

existente entre Estado y contribuyente, clasificación del tributo, su recaudación y fiscalización por parte del Estado.



En definitiva, el derecho tributario es un conjunto de normas jurídicas en virtud de que sus efectos son generales y coercitivos y, a la vez, porque se ha constituido como una guía legal que regula y desarrolla jurídicamente la actividad financiera del Estado. Relacionado con la obligación tributaria, en dicho derecho se determinan los principios, doctrinas, instituciones y conceptos que fundamentan el tributo y la relación jurídica tributaria entre el Estado y la población denominada contribuyente.

Se ha mencionado en diversas ocasiones de este trabajo que el derecho tributario analiza a fondo lo relacionado al tributo, sin embargo, ¿qué es el tributo? Este tema será expuesto con amplitud en el capítulo II del presente trabajo. No obstante, se puede establecer que tributo son todas aquellas prestaciones o cargas impositivas, comúnmente en dinero, establecidas por el Estado de forma unilateral en ejercicio de su potestad tributaria, las cuales tienen como objeto principal la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines estatales. Entre estos últimos, procurar el correcto funcionamiento de las entidades públicas, la prestación de servicios y cubrir las necesidades básicas de la población.

El tributo ha existido desde siempre, sin embargo, actualmente debe estar regulado en una norma jurídica tributaria. Así, su imposición no puede realizarse de forma arbitraria por parte del Estado. Se entiende que el derecho tributario expone el régimen jurídico del

tributo, sus instituciones, principios y dogmas que lo fundamentan. Estos deben ser respetados en todo momento por el sujeto activo de la relación jurídico tributaria.



1.5.2. Objeto del derecho tributario

El derecho tributario es una rama específica y autónoma del ordenamiento jurídico. Se dice que es específica en virtud de que estudia, analiza y regula toda una gama de conceptos y relaciones jurídicas íntimamente ligados al tributo. Es decir, que tiene un objeto propio de estudio. Al tener un objeto propio de estudio es una rama autónoma del derecho, sin embargo, esta autonomía no es absoluta ya que, al igual que todas las ramas del derecho, se interrelacionan de forma cercana.

El derecho tributario es un conjunto de normas jurídicas, que regula al tributo desde todos sus aspectos. Este tiene a su cargo establecer los principios fundamentales que rigen la obligación tributaria, así como las bases de recaudación tributaria, que son aquellos elementos que deben reunir las cargas impositivas del Estado para ser consideradas como tales. Asimismo, el derecho tributario regula todo lo pertinente a la relación jurídica tributaria, la recaudación y fiscalización de los tributos por parte del Estado.

El objeto específico de estudio del derecho tributario son, entonces, los tributos. Ello, desde su regulación y nacimiento en una ley específica, la activación del supuesto normativo establecido para este, su ejecución por parte del sujeto pasivo, sus elementos y características, la relación jurídico tributaria existente entre el Estado (sujeto activo) y

el contribuyente (sujeto pasivo), la obligación tributaria y, por último, su determinación y liquidación. El derecho tributario es amplio, por ello se subdivide en derecho tributario sustantivo o material y derecho tributario formal, los cuales analizan esta rama del derecho en dos perspectivas diferentes.



1.5.3. Naturaleza jurídica del derecho tributario

Para establecer la naturaleza jurídica del derecho tributario es preciso puntualizar y recordar que el derecho definido como un conjunto de normas jurídicas que regulan relaciones de particulares entre sí o entre particulares y el Estado, se subdivide en derecho público y derecho privado.

El derecho privado se ha caracterizado por ser la rama del derecho que estudia las relaciones de los particulares entre sí y las obligaciones que nacen entre ellos. En contraposición al derecho público, el derecho privado vela por la protección de los intereses de la sociedad, sin embargo, lo enfoca desde el punto de vista de la persona particular y como un interés colectivo. Al derecho privado también se le conoce como “derecho común”. Esto, en virtud de que regula la mayoría de las relaciones cotidianas en la vida de los hombres jurídicamente organizados sin distinción alguna. Además, regula en determinado momento la relación de los particulares y el Estado. Sin embargo, en estos casos el Estado actúa sin hacer uso de sus potestades, obrando como titular en relaciones de derecho privado.



Por otro lado, el derecho público se ha consolidado como la subdivisión del derecho que se encarga del estudio de todas aquellas relaciones que nacen entre los particulares y el Estado en ejercicio de sus potestades legalmente reconocidas. El derecho público tiene como fin primordial la protección de los intereses de la colectividad desde un punto de vista social. Así, regula las relaciones entre el particular en subordinación con el Estado.

El Estado, en las ramas que integran el derecho público, ejerciendo de su soberanía legalmente reconocida, actúa como sujeto activo dentro de sus relaciones jurídicas con los particulares (a diferencia del derecho privado). En este caso, la relación jurídica no se encuentra sujeta a la autonomía de la voluntad de las partes.

El derecho tributario, tal y como se ha establecido, regula las relaciones que nacen entre los particulares denominados contribuyentes y el Estado, quien actúa en ejercicio de su potestad tributaria. Los primerosm obligados de conformidad con la ley al pago de contribuciones denominadas tributos, y el Estado obligado a su recaudación y fiscalización a efecto de cumplir con sus fines y obligaciones estatales.

El tratadista Armando Porras y López, en su obra *Derecho fiscal, aspectos jurídicos y contables* (1977), explica que el “derecho tributario y sus relaciones son de derecho público, partiendo del supuesto de la existencia de principios propios que son diferentes a los existentes en todas ramas del derecho. Los sujetos en cualquier rama del derecho



son particulares, en cambio, en el derecho fiscal, uno de ellos siempre es sujeto de derecho público. Las obligaciones civiles, mercantiles, laborales, etc., nacen de la concurrencia libre de la voluntades. En cambio, en el derecho fiscal las obligaciones nacen de la ley, independientemente de que exista libre voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo del impuesto” (p. 34).

Diversos tratadistas han puntualizado que el derecho tributario pertenece al derecho público, otros han establecido que es rama del derecho financiero, el cual pertenece al derecho público. Sin embargo, ¿por qué el derecho tributario pertenece o es considerado como una rama del derecho público?

Desde el punto de vista aquí defendido, se infiere y establece que el derecho tributario es una rama que pertenece al derecho público. Ello, en virtud de que el derecho tributario regula el tributo y las relaciones que nacen entre particulares en calidad de contribuyentes y el Estado. Los primeros obligados a un pago y el segundo obligado a su recaudación, distribución y fiscalización en ejercicio de su potestad soberana.

El Estado, como sujeto activo de la relación jurídico tributaria es, de conformidad con la ley y la doctrina, el sujeto activo por excelencia en este tipo de relación, ya que la recaudación tributaria, parte fundamental de su actividad financiera, no puede ser delegada y puede ser ejercida única y exclusivamente por el Estado. Esto, a través de la entidad estatal debidamente reconocida y designada por la ley.



El derecho tributario no podría ser considerado como una de las ramas del derecho privado en virtud de que la autonomía de las partes no es una de las características de esta rama del derecho. La relación tributaria obliga a los contribuyentes al pago de los tributos. Esta es una acción que realiza el Estado en ejercicio de su potestad tributaria, es decir, el pago de los tributos es coactivo está fuera de la voluntad de los contribuyentes. En general, la imposición de tributos la realiza el Estado de forma unilateral en ejercicio de su soberanía. Los únicos límites existentes para tal acción son la ley y la doctrina, las cuales han determinado los límites, principios y dogmas que lo fundamentan.

En conclusión, se puede establecer que el derecho tributario pertenece al derecho público. Ello, en virtud de que la injerencia y papel que el Estado tiene dentro de la relación jurídica tributaria es activa por mandato legal y la actividad financiera le es exclusiva. Es decir, es definitivamente indelegable, irrenunciable e intransferible y no puede ser ejercida de otra manera más que en ejercicio de su soberanía.

1.5.4. Ramas del derecho tributario

Anteriormente, se estableció que el objeto de estudio del derecho tributario es amplio. Asimismo, el derecho tributario tiene subdivisiones, a saber, el derecho tributario sustantivo o material y el derecho tributario formal. Ambas ramas tienen enfoques diferentes, sin embargo, se concatenan una con otra de forma integral.



1.5.4.1 Derecho tributario material o sustantivo

El derecho tributario material o sustantivo es la subdivisión del derecho tributario que tiene a su cargo regular los distintos conceptos medulares de la relación jurídica y obligación tributaria que nace entre el Estado (sujeto activo) y los contribuyentes (sujeto pasivo) sometidos a su poder y en virtud de los tributos impuestos.

El tratadista Héctor Villegas (2001) manifiesta que el derecho tributario material “prevé los aspectos fundamentales del ligamento jurídico sustancial que nace cuando el Estado se considera acreedor de un tributo y lo pretende de un integrante de la comunidad. Es decir, el derecho tributario material se ocupa —entre otras cosas— nada menos que de la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona” (p. 325).

El aspecto fundamental del derecho tributario material es establecer cómo se origina la pretensión fiscal del Estado, y es por ello que dentro de su objeto de estudio se establece el hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria. También son objeto de estudio en esta rama las exenciones, los beneficios tributarios y los elementos propios de toda obligación tributaria tales como sujetos, objeto, fuente causa y elementos cuantitativos del tributo, así como las formas de extinguir la obligación tributaria.



El derecho tributario material regula los elementos funcionales de la relación jurídica tributaria. Esto, desde el momento que nace la obligación tributaria al comprobarse el hecho generador que da origen al tributo, hasta la extinción de la obligación tributaria mediante el pago u otra forma de extinción establecida en la ley tributaria. Sin embargo, estos elementos funcionales son conceptos abstractos que, para ser aplicados a casos concretos, necesitan de normas tributarias formales.

1.5.4.2 Derecho tributario formal

El derecho tributario formal es la subdivisión del derecho tributario que complementa el derecho tributario material en virtud de que aplica las normas sustantivas a casos concretos.

La interrelación que existe entre el derecho tributario formal con el material es común, normal o predecible en virtud de que, como todo derecho sustantivo, para ser aplicado a casos concretos, debe ser integrado por el derecho adjetivo que determina las normas para su aplicación.

En este sentido, Villegas (2001) establece que el derecho tributario formal "suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido" (p. 325).



Esta rama del derecho tributario se conforma por el conjunto de normas jurídicas que comprueban si compete, en casos particulares, que el Estado perciba de determinado sujeto pasivo una suma dineraria en concepto de tributo, y la forma en esta se transformará en un importe tributario líquido, que será ingresado al erario público del Estado.

Dino Jarach (1982) determina que el derecho tributario material coexiste con el derecho tributario formal. Para justificar esto sostiene que “el derecho tributario material contiene el conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones jurídicas accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan con el tributo, en tanto que el derecho tributario formal es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que teleológicamente se vinculan con el tributo” (p. 369).

El derecho tributario formal suministra las bases de cómo proceder para que el tributo, establecido en una ley sustantiva, se transforme en un tributo fiscalmente percibido por el Estado. Es decir, que determina las reglas para que se concrete la obligación tributaria entre el Estado y los contribuyentes.

A manera de conclusión, se puede establecer que esta rama del derecho tributario instituye los deberes formales y los medios para lograr el fin supremo de la institución del tributo, la cual es la extinción de la obligación tributaria a través del pago en favor del sujeto activo.

1.5.5. Fuentes del derecho tributario en Guatemala

En el derecho tributario, al igual que todas las ramas del derecho, existen factores específicos que le dan vida, modifican o extinguen.



La teoría general del derecho, que es la ciencia jurídica encargada de estudiar los elementos esenciales del derecho u ordenamiento jurídico existente en toda organización social, ha establecido que las fuentes del derecho son todos aquellos actos, hechos o factores históricos de los cuales se deriva la creación, modificación o extinción de normas jurídicas. Es decir, son aquellas circunstancias que le dan vida al derecho. La doctrina reconoce que las fuentes del derecho pueden ser materiales, formales o históricas. Sin embargo, cada sistema jurídico existente tiene sus propias fuentes. Por ejemplo, en los sistemas jurídicos anglosajones la jurisprudencia es una de las fuentes más importantes en contraposición a los sistemas jurídicos romano-germánicos, en los cuales la fuente más importante del derecho es la ley.

Eduardo García Máynez (1963) menciona que “en la terminología jurídica tiene la palabra fuente tres acepciones que es necesario distinguir con cuidado. Se habla en efecto de fuentes formales, reales e históricas. Por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. Llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. El término fuente histórica, por último, aplica a los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes” (p. 51).



Se infiere que el origen del derecho es producto de la variedad de factores de cualquier índole que determina las reglas de toda relación social. Entre estas, la relación jurídica tributaria. Todas estas, al momento de perfeccionarse como normas jurídicas y previo a entrar en vigencia y adquirir el carácter de obligatoriedad de las leyes, deben ser sometidas a un proceso de creación legalmente establecido.

Las fuentes del derecho determinan el origen, elaboración, modificación o extinción de las normas jurídicas que componen el ordenamiento jurídico del Estado. Para el caso guatemalteco las fuentes del derecho, en sentido general, están reguladas en la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala. De conformidad con este cuerpo legal, la ley es la fuente del ordenamiento jurídico guatemalteco y la jurisprudencia la complementa. Se establece que, en defecto de existencia de ley aplicable a casos concretos, puede ser utilizada la costumbre como fuente de derecho. Este ordenamiento jurídico, por estar inspirado en el derecho romano, reconoce como única y principal fuente de derecho la ley.

Los mandatos de la Ley del Organismo Judicial son normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico guatemalteco. Si bien es cierto que el derecho tributario forma parte de nuestro ordenamiento legal, las fuentes del derecho en materia tributaria se encuentran establecidas de manera específica en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Además, el artículo 2 del Código Tributario enumera de manera jerárquica las fuentes del derecho tributario guatemalteco. En la cúspide se encuentran las disposiciones constitucionales, posteriormente las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuera de ley en Guatemala. Por último, los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo guatemalteco.



1.5.5.1. Las disposiciones constitucionales como fuente del derecho tributario guatemalteco

En orden jerárquico la Constitución Política de la República es la ley suprema del ordenamiento jurídico guatemalteco. La carta magna se encuentra vigente desde el año 1986 y en ella se encuentran estipulados los derechos individuales y sociales de la persona, así como toda la estructura del Estado.

La Constitución Política es la fuente más importante del derecho tributario guatemalteco, ya que en ella se instauran los principios fundamentales inmersos en conceptos tributarios vitales para la obligación tributaria entre el Estado y los contribuyentes. Asimismo, es de suma importancia para el desarrollo de las leyes tributarias tales como el Código Tributario y las diversas leyes especiales en esta materia, las cuales deben respetar lo instaurado en la carta magna.

El ordenamiento jurídico tributario guatemalteco tiene su fundamento legal en el artículo 239 de la Constitución Política, el cual establece el principio de legalidad del cual se

desprende la facultad del Estado de crear impuestos ordinarios y extraordinarios, así como los elementos que estos deben contener.



Asimismo, las disposiciones constitucionales en esta materia limitan la soberanía del Estado. Esto, ya que, a pesar de ser el sujeto activo en la relación tributaria, no puede imponer obligaciones tributarias de forma arbitraria, excesiva, déspota o antojadiza. Claro ejemplo de esto es lo estipulado en el artículo 28 de la Constitución Política en cuanto al derecho de petición, estableciendo que en materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna. Además, en lo establecido en el artículo 41 de este mismo cuerpo legal, en el que se protege el derecho de propiedad del contribuyente toda vez que prohíbe a las autoridades la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias

A manera de conclusión se puede establecer que los cimientos de nuestro derecho tributario se encuentran plasmados en la Constitución Política de la República. De ella se desarrollan los conceptos fundamentales de todo el sistema tributario. Por esta razón es que la norma constitucional es la principal fuente de este derecho. En Guatemala, la norma constitucional es trascendental como medio generador de leyes tributarias, las cuales, al no ajustar a sus disposiciones, pueden declararse inconstitucionales.

1.5.5.2. Las leyes, los tratados y convenciones internacionales como fuente del derecho tributario guatemalteco



En los ordenamientos jurídicos escritos, la ley es una de las fuentes primordiales del derecho. En el caso de Guatemala, al decir “leyes” como fuente del derecho, se hace referencia a todas aquellas leyes que emanan del organismo facultado para su creación, es decir, todas aquellas normas creadas, modificadas o derogadas por el Congreso de la República que dan vida al ordenamiento jurídico tributario.

De conformidad con el clásico apotegma “Nullum tributum sine lege”, es necesario la creación de una ley para que pueda nacer la obligación tributaria. La doctrina, al igual que la Constitución Política, para este efecto entiende que debe tratarse de una ley formal dictada por el Organismo Legislativo del Estado ya que con una simple ley material (decretos, acuerdos, resoluciones) es imposible la obligación tributaria.

Se debe tomar en cuenta que, en orden jerárquico, las leyes formales ordinarias en materia tributaria en ningún caso, ni bajo ninguna circunstancia, pueden ser superiores a la Constitución Política de la República. En este sentido, está claro que la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales del derecho. Además, es la principal fuente del derecho guatemalteco.

Al respecto, Eduardo García Máynez (1963) establece que la legislación como fuente del derecho “es el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan

determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de ley” (p. 52).



Para que la obligación tributaria exista debe de estar establecida en una ley formal, es decir, que para el caso guatemalteco, la ley tributaria debe someterse a todo el proceso legislativo llevado a cabo en el Congreso de la República. Hasta que este haya concluído surtirá efectos legales y será hasta ese momento que nazca la obligación tributaria específica.

En cuanto a los tratados y convenios internacionales, son fuente del derecho tributario en virtud de que en ellos dos o más Estados celebran por escrito acuerdos de voluntad mediante los cuales buscan la mejora de cada uno de sus sistemas tributarios. Se dice que son fuentes del derecho tributario ya que, a través de una normativa internacional, el Estado firmante debe modificar su normativa interna a efecto de adecuarla a la normativa internacional específica.

En conclusión, la legislación es la principal fuente de los sistemas jurídicos escritos. En el caso de Guatemala, la legislación es fuente del derecho tributario al igual que los tratados y convenios internacionales que la República suscriba. Todas las leyes, por ser fuentes de derecho, deben de respetar las disposiciones de la Constitución Política de la República y nunca podrán ser consideradas superiores a ella.

1.5.5.3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo como fuente del derecho tributario guatemalteco



Tal y como se ha considerado, para que un ordenamiento jurídico sea integral y sistemático es necesario que las normas jurídicas que lo conforman se interrelacionen unas con otras. Sin embargo, esta interrelación debe respetar el principio de jerarquía normativa.

El jurista y filósofo Hans Kelsen clasificó la norma jurídica por niveles en virtud de que cada norma jurídica tiene un objeto, finalidad propia y un órgano específico de creación. En el caso de los reglamentos, los clasificó por debajo de las leyes ordinarias. La clasificación que propuso Hans Kelsen en su momento es una de las más aceptadas en la literatura legal. Esto, ya que ilustró acertadamente la jerarquía que existe entre una y otra norma.

Los reglamentos son de suma importancia puesto que han sido considerados como medios operativos de una ley ordinaria, jugando un papel trascendental dentro del ordenamiento jurídico. “Son las disposiciones dictadas por el Poder Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativos” (García Vizcaíno, 1996, p. 157). Sin embargo, esto no debe malinterpretarse, ya que toda materia puede ser reglamentada siempre y cuando esta facultad no esté reservada a la propia ley.



El Poder Ejecutivo del Estado tiene a su cargo la creación de los reglamentos mediante acuerdos gubernativos que no son más que resoluciones administrativas tomadas en una organización de la Administración Pública (presidencia, ministerios, etc). Esta facultad le es otorgada al Organismo Ejecutivo por la Constitución Política de la República (1985), la cual establece lo siguiente. “Artículo 183. Funciones del Presidente de la República. Son funciones del presidente de la República: (...) e) Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes, dictar los decretos para los que estuviere facultado por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu” (p. 332).

El presidente en ejercicio de sus funciones, a través de acuerdos gubernativos, está facultado para crear disposiciones reglamentarias para ejecutar las distintas leyes tributarias vigentes dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Los reglamentos emanados del Organismo Ejecutivo son de suma importancia en virtud de que sin ellos el Estado no podría darles vida a los procedimientos tributarios, ni tampoco al organigrama de instituciones que integran el sistema tributario.

1.6. Principios del derecho tributario.

El ejercicio de la potestad tributaria del Estado se encuentra sujeto a las limitaciones establecidas en una ley que debe respetar los principios que fundamentan los conceptos primordiales del derecho tributario. De forma general se establece que un principio es una idea o dogma esencial que desarrolla, fundamenta e instituye los parámetros de

determinada rama del derecho y dan sentido a las normas jurídicas existentes dentro de un ordenamiento jurídico determinado.



En el caso de los principios del derecho tributario, se entiende que son los fundamentos y pilares en los cuales se fundan todos los temas objeto de su estudio. Además, que se instauran como límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado por no ser este un poder omnímodo.

Los principios fueron creados como límites a la potestad tributaria del Estado ya que, tal y como se mencionó, a pesar de que el derecho tributario es una disciplina jurídica reciente, el tributo ha existido desde los inicios de la humanidad. Este, en sus orígenes, significó violencia ejercida por el Estado frente al particular. Las obligaciones tributarias al principio fueron exigidas de forma arbitraria, sin fundamento ni necesidad alguna, selectivas en su imposición, desproporcionales a la capacidad económica de los individuos, aplicando literalmente la violencia como el método de cobro de los tributos y vulnerando derechos fundamentales de la persona. Derivado de las coacciones desmedidas realizadas por el Estado en agravio de la sociedad, se hizo necesario que en los Estados constitucionales modernos se crearan límites a la potestad tributaria. Sujetarse a estos límites garantiza un desarrollo social justo y sustentable, siempre y cuando los principios sean aplicados a los tributos desde el momento de su creación por parte del órgano legislativo hasta su ejecución dentro de la sociedad.



Básicamente, se puede establecer que los principios tributarios son principios de la potestad tributaria, la cual, a través de estos lineamientos, se transformó. La imposición de tributos continúa siendo una facultad unilateral del Estado, que dejó de ser producto de un poder desmedido y se convirtió en la facultad del Estado, quien a través de leyes objetivas en materia tributaria garantiza la recaudación tributaria y, a la vez, los derechos fundamentales de la persona obligada.

En este sentido, Jarach (1982) especifica que deben considerarse como principios de la imposición “aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración. Dichos principios son, a veces, simples reglas empíricas formuladas por la doctrina, empezando, por ejemplo, por las de los mercantilistas y cameralistas y pasando por Adam Smith, Pietro Veni, para llegar a Adolfo Wagner y Luigi Einaudi (...) son recogidos por las cartas constitucionales y, por tanto, adquieren un carácter jurídico y dan lugar a pronunciamientos jurisprudenciales” (p. 297).

Tal y como menciona Jarach, a lo largo de la historia diversos tratadistas han desarrollado los principios tributarios. Estos nacen definitivamente de la doctrina. Sin embargo, en los Estados constitucionales modernos son adoptados dentro de la ley fundamental, dando origen a que influyan directamente en la imposición de tributos y en la potestad tributaria del Estado. Actualmente, se ha llegado a coincidir, aunque no de forma excluyente, que se pueden enumerar como principios tributarios los siguientes.



- Principio de legalidad y reserva de ley.
- Principio de capacidad contributiva.
- Principio de igualdad.
- Principio de equidad.
- Principio de generalidad.
- Principio de proporcionalidad.
- Principio de prohibición de políticas impositivas confiscatorias (principio de no confiscatoriedad).
- Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.

Para el caso guatemalteco, los principios son reconocidos y respetados dentro del ordenamiento jurídico. La Constitución Política de la República consagra cada uno de estos principios y todas las leyes en materia tributaria se inspiran y se fundamentan en ellos. Así, las leyes que no se sujetan a esta Constitución pueden ser declaradas como inconstitucionales.

1.6.1. Principio de legalidad y reserva de ley

El ejercicio de la potestad tributaria en un momento de la historia fue ejercido de forma desmedida y arbitraria por el Estado. Anterior a este principio no existía razón, fundamento o parámetros del cobro de un tributo. Así, el Estado de forma antojadiza y sin procedimiento alguno anterior podía imponer tributos, los cuales desde sus inicios han afectado el derecho de propiedad del particular o su riqueza.



El principio de legalidad nace por esa necesidad de frenar las arbitrariedades ejercidas por el Estado al momento de imponer y cobrar tributos. Constitucionalmente hablando, se determinó que para que un tributo tenga validez debe originarse en el organismo legislativo o parlamento, es decir, debe ser consentido por el pueblo a través de sus representantes.

Este principio es fundamental para la creación de tributos, ya que a través de este se determinan las bases de su recaudación. Asimismo, la actuación de los sujetos de la obligación tributaria y, en general, todo lo relacionado con el tributo. Para que este surta efecto y tenga validez debe estar plasmado en una ley que lo detalle y desarrolle.

En este sentido, Villegas (2001) determina que el principio de legalidad significa que “los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo (...) El principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica” (p. 190).

El principio de legalidad tiene su fundamento en la protección del derecho de propiedad de los particulares. Ello, ya que el Estado, a través de su potestad tributaria, afecta el derecho de la persona para cumplir con sus objetivos. Sin embargo, esa afectación en los Estados modernos debe realizarse a través de lo establecido en una ley, de lo contrario su actuación no sería legítima.

Este principio puede ser resumido de conformidad con la locución “nullum tributum sine lege”, lo que se traduce en “no hay tributo sin una ley anterior que así lo establezca”. A través de este principio de exclusividad se establece en la ley el desarrollo de todo lo relativo al tributo. Además, estos no se pueden crear mediante analogía o disposiciones arbitrarias de cualquier institución del Estado.

Del principio de legalidad se deriva un subprincipio denominado reserva de ley. Se ha determinado que es a través de la ley que debe desarrollarse y fundamentarse el tributo y la obligación tributaria, pero para que esta ley tenga validez y surta efectos legales debe ser creada por el ente del Estado facultado para el efecto (parlamento o organismo legislativo del Estado). Ello, realizando los procedimientos legislativos para la creación de leyes. La reserva de ley refiere un límite a la potestad tributaria porque el Estado no puede exigir el cobro de un tributo a través de cualquier resolución, disposición o acuerdo de cualquiera de sus instituciones.

El principio de legalidad y reserva de ley se fundamentan, según Jarach (1982) en: a) La necesidad de la ley como acto del Parlamento para la existencia del impuesto. b) La indelegabilidad en el Poder Ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y excepciones. c) La necesidad que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria. d) La interpretación de dichas leyes debe fundarse en la letra y en el espíritu de las mismas, pero se ha negado la posibilidad de la creación de impuestos y exenciones por vía del procedimiento analógico. e) Se ha negado toda facultad discrecional de la administración en materia de impuestos y considerado inconstitucional la norma que concediera esa facultad. f) Se ha considerado como inderogable por acuerdo de partes la obligación impositiva de los contribuyentes” (p. 298).



En Guatemala, el principio de legalidad en materia tributaria se encuentra contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República. Esto, al establecerse que le 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 con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación del impuesto.

Por otro lado, el artículo 3 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece fundamentado e inspirado en el principio de legalidad que se requiere de una ley para decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos. Asimismo, para el caso guatemalteco en general se necesita de una ley para normar cualquier tipo de disposición relacionada con la obligación tributaria, las actitudes

del Estado, los contribuyentes y el tributo. Además, tal y como lo establece la doctrina se reconoce la supremacía de la Constitución al dictaminarse que cualquier disposición contraria a la carta magna es nula *ipso jure*.



La Corte de Constitucionalidad (CC), en auto de fecha 23 de agosto de 2009 dictado dentro del expediente 3785-2008, puntualiza que el poder tributario del Estado constituye una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos. Sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado, en este caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional.

A manera de conclusión, se considera que el principio de legalidad es el principio más importante del derecho tributario, en él se fundamenta la potestad tributaria del Estado, el cual de no existir este límite podría ejercerla de forma antojadiza. Para que un tributo tenga validez y surta efectos legales en determinado tiempo y espacio, es necesario que se encuentre plenamente desarrollado y puntualizado en una ley específica erigida por el ente facultado (también de conformidad con la ley) para la realización de los procedimientos legislativos necesarios para su creación. La exclusividad de la ley prohíbe que el Estado imponga discrecionalmente tributos. Este principio puede ser invocado por el contribuyente cuando el Estado pretenda cobrar un tributo cuyo hecho imponible no esté íntegramente fijado por la ley, cuando se pretenda crear por decretos o resoluciones una situación de sujeción pasiva tributaria al margen de lo expresamente dispuesto por

la ley, es decir, que el tributo no reúna las bases de recaudación establecidas en la ley, o bien cuando el Estado pretenda por cualquier medio vulnerar los derechos fundamentales de la persona mediante arbitrariedades en la imposición tributaria actuaciones antojadizas.



1.6.2. Principio de capacidad contributiva

Este principio determina que los contribuyentes deben tener la capacidad económica para hacer frente a las obligaciones tributarias impuestas por el Estado. Un tributo desmedido o que no sea acorde a la riqueza del particular ocasionaría un sistema tributario ineficiente y la incapacidad del contribuyente de hacer efectivo el pago.

La Corte de Constitucionalidad, de conformidad con la sentencia de fecha 20 de marzo de 1996, dentro del expediente número 949-95 (inconstitucionalidad general), ha establecido que la capacidad contributiva consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. En este sentido, es la capacidad contributiva específica la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto.



Este principio da una mayor seguridad jurídica al contribuyente frente a las arbitrariedades que el Estado pueda ejercer y que violen sus derechos fundamentales. Ello, ya que el Estado por ninguna motivo puede apropiarse desproporcionadamente del patrimonio del contribuyente y, a la vez, debe adecuar la situación jurídica de cada uno de ellos a una realidad económica-social que garantice los derechos del sujeto pasivo y su obligación de contribuir con el Estado.

La capacidad contributiva del particular se encuentra concatenada con la prohibición del Estado de imponer obligaciones tributarias confiscatorias, lo que garantiza un sistema tributario justo y equitativo. En este punto diversos autores manifiestan que el término capacidad contributiva es un término que interesa a los economistas, mas no a los profesionales del derecho. Ello, ya que desde el punto de vista legal se ha establecido desde las premisas de los sistemas tributarios que estos deben ser justos, equitativos y proporcionales. Otros han establecido que la capacidad contributiva no debería existir dentro de los principios de la imposición. Sin embargo, esta posición no es absoluta ni determinante, ya que, en contraposición a este punto de vista, existen diversos tratadistas y, principalmente, diversas Constituciones en el mundo, que reconocen taxativamente la capacidad de pago como principio rector de sus sistemas tributarios, como el caso de Francia, España, Italia y Guatemala.

Por lo tanto, la capacidad contributiva “supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto” (Sainz, 1963, p.

190). En terminología económica se puede puntualizar que la capacidad contributiva “consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización” (García Belsunce, 1982, p. 115).



El principio de capacidad contributiva es esencial para el derecho tributario, ya que es la base de donde surgen las garantías constitucionales a favor de los contribuyentes. Estas bases son la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad. Por lo tanto, la capacidad contributiva consiste en que el particular, sujeto pasivo de la obligación tributaria, debe tener el aforo económico suficiente para poder solventar los tributos impuestos por el Estado.

Al referirnos a capacidad económica no se habla de riqueza. Esto, ya que la riqueza de una persona en muchos casos no refleja la capacidad de pago real del contribuyente. La capacidad económica se manifiesta al momento de restar de la renta bruta del contribuyente todos sus gastos fijos, ahorros, etc., necesarios para que tenga una vida digna. El resultado de esta operación refleja de forma real la capacidad de pago de la persona.

De conformidad con Villegas (2001) la capacidad contributiva tiene cuatro implicaciones fundamentales. “1) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto deban contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no



contar con un nivel económico mínimo, queden al margen de la imposición. 2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado. 3) No pueden seleccionarse como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva. 4) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente” (p. 232).

Como garantía de protección jurídica, estos pilares implican que el contribuyente pueda defenderse contra las arbitrariedades impuestas por el Estado en el ejercicio de la potestad tributaria. Por ejemplo, en aquellos casos donde se intente obligar a aquellos particulares que estén por debajo del nivel económico mínimo, cuando no se respeten los distintos niveles económicos de los contribuyentes, no se ajusten los tributos a estos, o bien, cuando la capacidad de pago del contribuyente exista pero sea excedida por el Estado en la obligación tributaria impuesta.

En la Constitución Política de la República se encuentra contenido y se reconoce como esencial dentro del ordenamiento jurídico la capacidad económica de la persona como un principio fundamental del derecho tributario. El artículo 243 de la carta magna refiere que el sistema tributario guatemalteco debe ser justo y equitativo. Para dicho efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

1.6.3. Principio de igualdad

La igualdad es un derecho fundamental de la persona humana. De conformidad con los derechos humanos, la igualdad es un derecho de primera generación, el cual ha sido plasmado en las normas constitucionales de diversos Estados. En materia tributaria se refiere a que todos los contribuyentes son iguales ante el Estado, pero no en sentido numérico (que todos los habitantes paguen el mismo importe en concepto de tributo), sino en sentido de igualdad en cuanto a la capacidad contributiva del contribuyente sin exclusión alguna. Este principio puede ser invocado por el contribuyente cuando este se sienta por alguna circunstancia en particular excluido o discriminado por el Estado en comparación a otro contribuyente que se encuentre en igualdad de condiciones con él, es decir, tengan la misma capacidad de pago frente a la misma obligación tributaria.

La igualdad tributaria se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de persona (...) esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tenga iguales medios sean gravados en distinta forma (Villegas, 2001, p. 2001).

De conformidad con la sentencia de fecha 26 de septiembre de 2006, del expediente de inconstitucionalidad en caso concreto número 743-2006, la Corte de Constitucionalidad (CC) ha establecido que, de acuerdo con la garantía de igualdad tributaria, las leyes deben tratar de igual manera a los iguales y en iguales circunstancias. Deben tomarse



en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado.

La igualdad tributaria es el derecho que tenemos todos los habitantes de que, al momento ejecutar en la vida real una obligación tributaria establecida en la ley, no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros contribuyentes en iguales circunstancias económicas. La igualdad tributaria tiene íntima relación con la equidad, justicia tributaria y, principalmente, con la capacidad contributiva de la persona, toda vez que solo a través de la integración de estos principios puede alcanzarse un sistema tributario que garantice los derechos fundamentales de la persona.

Sobre este tema Jarach (1982) puntualiza que “la ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. No es que los jueces o la administración deban tratar a todos con igualdad frente a la ley, sino que ella debe ser pareja. Por consiguiente, el principio de igualdad es un límite para el poder legislativo” (p. 318).



Al igual que en los anteriores principios, en Guatemala, la igualdad tributaria se encuentra plenamente establecida en la Constitución Política de la República. Se reconoce que el sistema tributario debe ser justo, equitativo y basarse en la capacidad de pago del contribuyente, principios que tienen íntima relación con la igualdad. Para tal efecto, la Corte de Constitucionalidad (CC), de conformidad con la sentencia de fecha 6 de agosto de 1991 dictada dentro del expediente 34-91, estableció que 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, que el que posee menos, pague menos, y el que nada posee, nada pague.

1.6.4. Principio de equidad

Como ha quedado advertido con anterioridad, la Constitución Política de la República establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Asimismo, que el Estado para crear cualquier clase de tributo debe apegarse a la equidad y justicia tributaria, lo que es acorde y consecuente con el fin supremo del Estado en cuanto al bien común y la importancia del interés social sobre el interés particular. Sin embargo, ¿qué es la equidad dentro del sistema tributario?

De forma general y de conformidad con lo puntualizado por Ossorio (1987), se define equidad como “la justicia distributiva, es decir, la basada en la igualdad o proporcionalidad. Moderación en la aplicación en la ley” (p. 288).

Con base en la equidad tributaria se pondera la distribución de las cargas tributarias, los beneficios o la imposición de gravámenes entre todos los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga tributaria es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no se ajusta a la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del tributo específico.



La equidad tributaria es indispensable para determinar cargas tributarias, mediante este principio el Estado debe tomar en cuenta la capacidad de pago de cada contribuyente para la imposición de tributos. Básicamente, a través de la equidad tributaria las personas con igual capacidad económica deben contribuir de igual manera ante el fisco y, además, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. A través de este principio y los principios como la igualdad y proporcionalidad, se llega a la justicia tributaria.

La Corte de Constitucionalidad (CC) en la sentencia de fecha 24 de abril de 2008 dictada dentro del expediente de inconstitucionalidad general parcial 775-2007, puntualiza que para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo con la capacidad económica personal de cada contribuyente. Para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo el principio que limita el poder tributario del Estado. Ello, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos. Además, estableciendo exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales.



La equidad tributaria radica principalmente en la igualdad de los contribuyentes ante la misma ley tributaria respecto a un mismo tributo. Estos, en igualdad de condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico debiendo únicamente variar las cargas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada uno. Así, se infiere que un sistema tributario equitativo prohíbe rotundamente los tratos preferenciales entre contribuyentes que se encuentran en iguales condiciones.

La equidad tributaria tiene íntima relación con la igualdad. La Corte de Constitucionalidad (CC) en la sentencia de 31 de julio de 2003, dentro del expediente 641-2003, al analizar el principio de igualdad tributaria ha puntualizado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo. Además, que debe integrar el sistema impositivo guatemalteco, sobre todo, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En efecto, existe una prescripción constitucional que obliga a que los tributos sean justos y equitativos, por lo que, para cumplirla, los impuestos deben ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de riqueza del obligado.

1.6.5. Principio de generalidad

La generalidad es un principio aplicable a todas las ramas del derecho y es fundamento en varios sistemas jurídicos positivos existentes. La generalidad se refiere a la aplicación de la norma jurídica a todas las personas que se encuentren en un territorio determinado, es decir, a los efectos y alcances que la ley tiene sobre todas las personas que se

encuentren dentro de sus límites territoriales y, en casos excepcionales, inclusive fuera de tales límites. El principio de generalidad refiere al imperio de la ley, la cual se aplica sin distinción alguna entre las personas.



La norma constitucional guatemalteca reconoce en su artículo 153 el imperio de la ley, el cual se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de Guatemala. Se debe entender que el imperio de la ley refiere al campo de aplicación de todo el ordenamiento jurídico guatemalteco.

La generalidad tributaria hace referencia a que efectivamente la ley tributaria es de aplicación general para todos los particulares. No obstante, dicha generalidad no quiere decir que la norma tributaria pueda aplicarse a todas las personas que habitan un determinado lugar. Ello, en virtud de que, por ejemplo, sería imposible e ilegal que el Estado asignara cargas tributarias a un menor de edad que no posee riqueza alguna. La generalidad tributaria puntualiza que, efectivamente, la norma tributaria debe aplicarse de forma general a todas aquellas personas que tengan capacidad económica para el pago de un tributo, es decir, la generalidad tributaria refiere que la ley tributaria debe aplicarse a todos, pero por todos se debe entender que será aplicada únicamente a las personas con capacidad de pago. Este principio refiere a la igualdad tributaria en el sentido de que el Estado no puede hacer exclusión de contribuyentes respecto al pago del tributo.



Por generalidad tributaria García Vizcaíno (1996) manifiesta que se entiende "al carácter extensivo de la tributación, a modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciada razonablemente), por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la 'igualdad'" (p. 279).

Se concluye que, para el caso de Guatemala, el ordenamiento jurídico es de aplicación general para todos los habitantes. Sin embargo, las leyes tributarias se aplican únicamente a aquellas personas que tengan capacidad contributiva y, principalmente, que ejecuten en la vida real el hecho generador del tributo. De lo contrario sería imposible su cobro. La generalidad tributaria se complementa con la igualdad tributaria en la medida que a todo aquel que tenga una riqueza comprobable puede cobrarse un tributo sin excluirlo o discriminarlo de dicha obligación por cualquier circunstancia. Este principio refiere a que el Estado de Guatemala debe hacer una distinción entre las personas que pueden pagar una carga tributaria y las que no (es decir, las que no tienen capacidad económica). Así, entre las personas que pueden pagar debe aplicar su norma tributaria por igual, sin distinción alguna, tomando en consideración y ajustando de forma individual la carga tributaria en relación con el alcance de la capacidad de pago de cada individuo.

1.6.6. Principio de proporcionalidad

Ya se ha mencionado con anterioridad que las cargas impositivas establecidas por el Estado deben aplicarse a cada contribuyente por igual. Asimismo, de forma equitativa y justa para garantizar los derechos fundamentales de la persona. Además, que estos principios tienen relación directa con la capacidad de pago del contribuyente.



La proporcionalidad tributaria hace referencia a que las cargas tributarias y su imposición deben tener relación directa con la capacidad de pago del sujeto pasivo de la obligación.

Es decir, que las mismas no pueden superar la capacidad económica del contribuyente y el Estado debe ajustar los tributos a cada persona por individual acorde al parámetro de su riqueza comprobable.

La finalidad que el Estado realice el ajuste de los tributos a cada contribuyente en particular y de conformidad con su riqueza comprobable es que su aporte, en calidad de tributo, no sea excesivo y no vulnere algún derecho fundamental como lo es la propiedad privada. “Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes (...) sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella” (Villegas, 2001, p. 205).

La proporcionalidad radica en que todos los sujetos a los cuales pueda aplicarse la ley tributaria contribuyan con los gastos del Estado en función de su respectiva capacidad económica. Así, los contribuyentes que obtengan de su profesión, ocupación o trabajo rentas elevadas, deberán tributar de forma cuantitativamente superior a los demás contribuyentes que tengan rentas menores. Se debe tomar en cuenta que a partir de este principio el Estado no excluye a ningún sujeto pasivo, lo que pretende es únicamente ajustar la obligación tributaria a cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva y, de esta manera, garantizar que los tributos impuestos no sean excesivos,

imposibles de cumplir, confiscatorios y, principalmente, que el sistema tributario se ajuste a la equidad y justicia.



El criterio sustentado por la Corte de Constitucionalidad (CC) en la sentencia de fecha 24 de abril de 2008, dentro del expediente 775-2007, fue que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor. De esta forma, el sacrificio será igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo con la capacidad económica personal de cada contribuyente.

1.6.7. Principio de no confiscatoriedad

Anteriormente se ha establecido que los principios de la imposición tienen por objeto establecer límites a la potestad tributaria del Estado. Este está obligado a garantizar y velar a toda costa por un ordenamiento y sistema tributario fundamentado en la equidad y justicia tributaria. Asimismo, tiene como finalidad el respeto a los derechos fundamentales, tales como el derecho de propiedad de la persona.

Es preciso recordar que la confiscación es una acción que ha sido realizada desde épocas muy antiguas en la humanidad. Sin embargo, a diferencia de la Época Antigua, en la actualidad existen mecanismos legales suficientes para defenderse en contra de arbitrariedades del Estado que vulneran el derecho a la propiedad de la persona.

Según Ossorio (1987), la confiscación “es la acción y efecto de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco. Es cosa distinta de la expropiación porque esta se hace previa tasación e indemnización del valor de lo expropiado. Mientras que aquella se efectúa sin reparación ninguna (...) ha sido históricamente una medida empleada con fines políticos por dictadores y tiranos, bastando a este respecto recordar terribles confiscaciones de Sila en la Roma antigua, valerosamente combatidas por Cicerón en sus defensas forenses. Sin embargo, no puede asegurarse que hayan desaparecido de un modo completo, ya que de modo abierto o encubierto ha sido utilizadas por los tiranos modernos” (p. 152).



Asimismo, la Corte de Constitucionalidad (CC) en la sentencia de fecha 6 de mayo de 2011, dentro del expediente de inconstitucionalidad en caso concreto 3580-2010, ha establecido que la confiscatoriedad tributaria es la acción por la cual el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes. Ello, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada.

A partir de este principio se limita al Estado en el sentido que no puede actuar de forma confiscatoria. El principio de no confiscatoriedad protege directamente la propiedad privada de la persona, toda vez que se prohíbe al Estado imponer tributos que vulneren el patrimonio o riqueza de forma directa. Es decir, que tal y como ya se manifestó, los tributos deben tener íntima relación con la capacidad de pago del contribuyente y los

tributos que no se ajusten a tal capacidad no pueden vulnerar el patrimonio del individuo para ser liquidados por parte del contribuyente.



Fonrounge (2004), respecto a la confiscatoriedad, manifiesta que “desde el momento que la Constitución nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía directa haga ilusorias tales garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias” (p. 208).

La no confiscatoriedad tiene íntima relación con los principio anteriores en virtud de que cuando el Estado ajusta los tributos a las particularidades de cada contribuyente en cuanto a su capacidad económica, cada uno de ellos en relación a dicha capacidad y de forma equitativa, igualitaria y proporcional, aporta al Estado sin afectar su patrimonio. Sin embargo, en caso contrario, al ser transgredidos estos límites por parte del Estado no se garantiza que cada contribuyente tribute en proporción a su capacidad contributiva. Esto sería un riesgo latente a su propiedad privada toda vez al no poder liquidar sus obligaciones impositivas, tendría que afectar su patrimonio para poder cumplir con esta obligación.

Los Estados constitucionales modernos reconocen que la inviolabilidad de la propiedad privada de la persona es un derecho fundamental. Que el Estado la violente supondría

una serie de acciones legales en contra del mismo. Por esta razón, al estar reconocido este derecho en el ámbito nacional e internacional, es imposible que la acción financiera del Estado, en cuanto a las obligaciones tributarias, vulnere tal derecho.



En la Constitución Política de la República se ha consagrado esa protección al derecho de propiedad privada. Para tal efecto en el artículo 39 se establece que en Guatemala se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana, quien puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. En el mismo sentido, el artículo 41, específicamente en el tema tributario, establece que se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias, las cuales en ningún caso pueden exceder del valor del impuesto omitido.

El principio a la no confiscatoriedad en materia tributaria, para el caso de Guatemala, se encuentra consagrado en el artículo 243 de dicha normativa. Este artículo puntualiza que dentro del sistema tributario guatemalteco se prohíben los tributos confiscatorios, es decir, que desde ningún punto de vista el Congreso de la República puede crear tributos ordinarios o extraordinarios que sean desproporcionales a la capacidad económica de la persona y que vulneren directamente su patrimonio para hacer efectivos los mismos. Así, cada tributo en Guatemala debe ajustarse estrictamente a este principio.

1.6.8. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

Algunos autores han establecido que este principio se inspira en el principio, en materia penal que consagra que ninguna persona puede ser perseguida o condenada ~~dos veces~~ por el mismo hecho delictivo. Para el caso del derecho tributario este principio radica en que ninguna persona está obligada al pago de más de un tributo de la misma naturaleza por el mismo hecho generador y en un mismo periodo. Es decir, el Estado no puede exigir el pago por parte del contribuyente de un tributo el cual ya ha sido cancelado por este, mucho menos someter a estos últimos a varios tributos de la misma naturaleza, originado por un mismo hecho generador durante un mismo periodo impositivo.

Este principio tiene íntima relación respecto al principio de equidad y justicia tributaria, en virtud de que al establecerse que se debe de considerar la riqueza comprobable del contribuyente para limitar el valor de sus prestaciones económicas en concepto de tributo, que el Estado exija a un solo contribuyente el pago de un mismo tributo en un mismo periodo impositivo o bien de un mismo hecho gravado, vulneraría estos principios ya que ocasionaría un sistema tributario totalmente injusto. Básicamente, a través de la prohibición a la doble o múltiple tributación se limita la potestad tributaria del Estado y se protege al contribuyente de tratos arbitrarios que de cierta forma llegarían a afectar su riqueza y propiedad privada.

La Constitución Política de la República en su artículo 243 establece que dentro del sistema tributario no es permitida la doble o múltiple tributación. Esta consiste en que en un mismo hecho generador atribuible a un mismo sujeto pasivo, sea gravado dos o más



veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo impositivo.



La doble o múltiple tributación puede darse de forma interna o externa (internacionalmente). En el caso de la primera, el contribuyente tiene diversas cargas tributarias emanadas de un mismo hecho generador en un mismo periodo impositivo ante un solo Estado. A diferencia de la doble tributación interna, la internacional se origina al momento en que varios Estados en el ejercicio de su soberanía someten a una misma persona a tributos de naturaleza similares por el mismo objeto impositivo.

De conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala se establece que existe doble o múltiple tributación cuando se dan los siguientes escenarios.

- La obligación tributaria recae en el mismo sujeto pasivo o contribuyente dos veces en un mismo periodo impositivo.
- Que los tributos se originen de un mismo hecho generador en un mismo periodo impositivo.
- Que los tributos sean gravados en el mismo periodo impositivo.



CAPÍTULO II



2. El tributo y la obligación tributaria

En el capítulo anterior se estableció que el Estado, para alcanzar sus fines específicos y tener un correcto funcionamiento a nivel institucional, necesita recursos monetarios. Por esta razón, en el ejercicio de su soberanía, entre sus actividades financieras se encuentra la obtención de fondos a través de la recaudación de tributos exigidos a la sociedad en calidad de contribuyente. El desarrollo legal del tributo en general le corresponde al derecho tributario.

De forma amplia se ha establecido que los tributos son prestaciones, comúnmente en dinero, que el Estado exige en virtud de su potestad tributaria. Sin embargo, a lo largo del presente capítulo se desarrollarán diversos temas relacionados con el tributo como su origen, conceptos fundamentales y sus elementos, características, clasificación, teorías y la obligación tributaria y sus elementos, así como su fundamentación legal dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.

2.1. Orígenes antiguos del tributo

La figura del tributo ha existido desde las épocas más arcaicas y remotas de la humanidad. Es tan antiguo como la existencia del hombre mismo y su evolución es inherente a este. A lo largo de la historia todos los tributos y cargas impositivas han sido

medidas económicas y políticas tomadas por las distintas formas de organización política-social. Sin embargo, en sus orígenes la figura del tributo fue asociada directamente con violencia y en un sentido lato, toda vez que, en la Antigüedad, no existían los alcances ni las limitaciones que nacen con los Estados modernos en cuanto a la tributación.



En este sentido, el tributo es tan antiguo que existen vestigios en diversas civilizaciones como la egipcia, el Imperio romano, la civilización griega y la Época Medieval. De acuerdo con los historiadores, se ha establecido que Egipto fue el primer Estado centralizado del mundo. Además, fueron los primeros en cumplir con una de las obligaciones ineludibles de las personas en todas las épocas y lugares, a saber, el pago de tributos.

En Egipto, aproximadamente en el IV milenio a.C., se recaudaban impuestos a pequeña escala. Sin embargo, en torno al año 3100 a.C., los faraones crearon un sistema recaudatorio eficiente y especializado que cubría el conjunto de ciudades de Egipto. En esta civilización existió la figura del escriba quien era la persona encargada de evaluar los impuestos y transcribir las órdenes del faraón.

Algunos antecedentes invitan a inferir que la figura del tributo tiene sus orígenes en la Iglesia y las guerras. En el caso de la Iglesia, a través de las ofrendas que eran entregadas por los integrantes del pueblo a la clase sacerdotal, la cual, a diferencia de los demás grupos sociales, vivió de dichas contribuciones. Sin embargo, en su momento la Iglesia tuvo una gran influencia en las monarquías y fue considerada como una de las

mayores terratenientes de la Época Medieval en virtud de que estas ofrendas se tomaron en contribuciones (en dinero, especie, tierras, etc.) obligatorias para la población



Al igual que el fenómeno religioso, las guerras y las conquistas de pueblos jugó un papel importante en cuanto a la figura del tributo. Ello, ya que a través de las guerras y la imposición violenta de tributos por parte de los grandes imperios antiguos se obtuvieron incalculables riquezas. Claro ejemplo de esto es el Imperio romano, el cual tuvo una inmensa expansión en cuanto a territorio y riqueza. Esto debió principalmente a las guerras, sin embargo, el financiamiento a sus ejércitos se realizaba a través de tributos, los cuales provenían de sus ciudades y de los pueblos que conquistaba.

En la antigua Roma existieron tributos muy importantes como la *vicésima hereditatum* (impuesto sobre las herencias) o bien la *ultra tributa*. En cuanto a las cargas impositivas por las guerras el *stipendium* era el tributo que el Imperio romano imponía a las provincias o pueblos conquistados por ellos. La finalidad de este tributo fue imponer un precio por la victoria y para sopesar los gastos de la guerra. Algunos de los tributos que existían en la antigua Roma han sido tomados como antecedentes para tributos de la Época Moderna.

Al igual que en el Imperio romano, en la civilización griega se tiene como antecedente la *eisfora*, el cual fue un tributo exigido al pueblo griego para financiar las guerras. Este era derogado al momento de que la guerra terminaba. La liturgia es otro antecedente de los

tributos de la civilización griega, por medio del cual los ciudadanos con **mas capacidad** económica debían financiar algunos cargos públicos.



Esta claro que la idea de tributo ha existido desde la Antigüedad, los ejemplos mencionados nos refieren a que la clase dominante impuso a la población subordinada la obligación del pago de contribuciones económicas, en especie o con tierras. Ello, con la finalidad de aportar insumos para el financiamiento de sus actividades y el cumplimiento de sus objetivos. Definitivamente en la Época Antigua de la humanidad la potestad tributaria del Estado y el tributo en general carecían de los límites y fundamentos que hoy en día se tienen sobre estos temas. Asimismo, su imposición era ejercida de forma unilateral por la clase dominante mediante el uso de la fuerza desmedida para su cumplimiento. Esto, al grado de afectar los derechos fundamentales de la persona como la vida, integridad, propiedad privada e igualdad, entre otros. En la actualidad, a pesar de que la potestad tributaria de los Estados emana de su soberanía, esta no puede ser ejercida de forma arbitraria, antojadiza o con violencia, ya que el ordenamiento jurídico impone los límites sobre su ejercicio.

2.2. Concepto de tributo

Inicial y de forma amplia, la idea del tributo refiere a un recurso financiero del Estado. Este consiste en aportaciones (dinero, tierra, bienes, etc.) obligatorias que en el ejercicio de su soberanía ha impuesto a lo largo de la historia para el alcance de sus fines. Estas son de cumplimiento obligatorio para toda la población subordinada.

El concepto de tributo, desde sus orígenes hasta la actualidad, ha evolucionado de la mano de la figura del Estado y el derecho. Actualmente, a pesar de ser un gravamen de carácter obligatorio para los integrantes de la población, su imposición se encuentra plenamente desarrollada y limitada tanto por la doctrina del derecho tributario como en los ordenamientos jurídicos. Ello, como se estableció en el capítulo anterior, puesto que su imposición debe estar reconocida previamente en la ley.

Dino Jarach en su obra *El hecho imponible* (1982), puntualiza que el tributo “es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo. El tributo es una prestación coactiva. Pero esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la Administración Pública, la cual, a su iniciativa, tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria (...) es una prestación pecuniaria objeto de una relación cuya fuente es la ley entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria” (p. 11).

El tributo es una prestación pecuniaria ya que es una obligación regularmente en dinero exigida por el Estado al individuo integrante de la sociedad sobre la cual ejerce su soberanía. El tributo es una manifestación de la soberanía del Estado y, por esta razón,



es de carácter coactivo. Sin embargo, esto no es sinónimo de imposición arbitraria, violenta o desorbitada. Se reconoce de forma universal que los tributos son prestaciones en dinero impuestas por el Estado a la sociedad, en principio para alcanzar, a través de estos fondos monetarios, sus objetivos primordiales. Es decir, son prestaciones que históricamente surgen en el ejercicio del poder imperio del Estado y de cumplimiento obligatorio para la población. Por último, en los Estados constitucionales modernos deben estar fundamentados y limitados en la ley.

El tratadista Refugio de Jesús (1998) expresa que los tributos son “las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma” (p. 154).

Los tributos se consolidan como la herramienta legal por excelencia por medio de los cuales el Estado obtiene ingresos económicos para cumplir con sus objetivos específicos y alcanzar el bien común de la población. Los recursos tributarios son parte fundamental en la actividad financiera del Estado. Para el efecto Jarach (1982) puntualiza que estos ingresos el Estado los “obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos –individuos y entidades– en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan” (p. 232).



En el caso de Guatemala el tributo se encuentra plenamente consagrado y limitado en la Constitución Política de la República. Asimismo, se desarrolla en el Código Tributario, el cual, en el artículo 9, expresa que los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario y con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

La Corte de Constitucionalidad (1988) ha puntualizado que los tributos son aquellas detracciones coactivas de riqueza (pecuniariamente valubles) impuestas en vía de ley a los particulares por el Estado en ejercicio de la soberanía, con el propósito de agenciarse recursos para la realización de sus funciones.

De lo anterior se puede establecer sobre el tributo las siguientes consideraciones.

- Los tributos son prestaciones regularmente en dinero, sin embargo, a lo largo de la historia esta prestación podía ser en especie, tierra o algún bien mueble perteneciente a la persona obligada.
- El tributo es una manifestación directa de la soberanía del Estado y el ejercicio de su poder imperio dentro de un territorio determinado.
- A través de los tributos se crea un vínculo entre el Estado, quien exige su pago, y los contribuyentes, quienes están obligados al mismo.
- Los tributos son prestaciones comúnmente en dinero impuestos de forma unilateral por el Estado, pero no de forma arbitraria y desproporcionada a la capacidad económica del contribuyente. Ello, en virtud de que los tributos deben estar previamente reconocidos, desarrollados, limitados y fundamentados en ley.



- El pago del tributo es obligatorio para todos aquellos contribuyentes que en la vida real ejecuten el acto gravado por la ley.
- Los tributos deben responder principalmente a la legalidad y ajustarse a la capacidad contributiva de la persona, esto de conformidad con los principios de igualdad, equidad, justicia tributaria y proporcionalidad.
- Por medio de los tributos el Estado puede cumplir con sus objetivos específicos, darle vida y óptimo funcionamiento a todo su organigrama de instituciones públicas que lo conforman y, de esta forma, garantizarle a la población el bien común.

2.3. Clasificación de los tributos

En cuanto a la clasificación de los tributos no existe unanimidad de criterios, toda vez que cada autor los clasifica a partir de su contexto y, principalmente, de conformidad al Estado en que se encuentra. Incluso, en algunas legislaciones la denominación *contribución* es sinónimo de *tributo*.

De acuerdo con Villegas (2001), en “la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género, y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas” (p. 69).

En el caso de Guatemala, de conformidad con el Código Tributario, los tributos se clasifican en: **1)** impuestos, **2)** arbitrios y **3)** contribuciones (especiales y por mejoras). Al

igual que en el ordenamiento jurídico, en legislaciones como la de Argentina, Chile y Uruguay, se reconoce la clasificación tripartita de los tributos.



De acuerdo con Villegas (2001), la clasificación tripartita conforma “el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir”.

Desde otro punto de vista, tomando en consideración las características de los tributos, el profesor brasileño Getaldo Ataliba, citado por Villegas (2001), propone una nueva clasificación de los tributos, dividiéndolos en vinculados y no vinculados. “En los tributos vinculados la obligación depende de que ocurra un hecho generador, que es siempre el desempeño de una actuación estatal referida al obligado. Conforme a esta clasificación, serían tributos vinculados la tasa y la contribución especial. En los tributos no vinculados, en cambio, el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal. El impuesto sería, por lo tanto, un tributo no vinculado”.

2.3.1. Impuestos

El impuesto se encuentra contenido dentro de la clasificación del tributo. Este es el que representa mejor el término al grado de ser confundidos. Por esta razón y su falta de

identidad, algunos autores sugieren que el impuesto debería ser excluido como una especie del tributo. Sin embargo, el impuesto, a lo largo de la historia, ha sido el tributo por excelencia de las finanzas contemporáneas. Además, el que ha presentado mayor interés en cuanto a su análisis y estudio, por lo que esta interpretación en cuanto a su falta de identidad no es más que una corriente ideológica que no le resta importancia a la figura del impuesto.



En cuanto a este tema, Jarach (1982) manifiesta que se llama “impuesto al tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva –independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere– o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como estado civil, cargas de familiares, monto total de ingresos y fortunas” (p. 253).

De conformidad con la sentencia del expediente de inconstitucionalidad general número 829-98 de fecha 10 de mayo del año 2000 emitida por la Corte de Constitucionalidad, el impuesto es una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Este tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales

de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene el derecho de percibirla.



Desde el punto de vista doctrinario, el impuesto posee un presupuesto. De hecho, este se encuentra íntimamente ligado al contribuyente. En el impuesto la ley toma en consideración una circunstancia de hecho relativa a la persona, por ejemplo, el hecho que perciba una renta, posea un bien inmueble o realice algún consumo. Ello, toda vez que estas circunstancias exteriorizan la capacidad económica del contribuyente y la posibilidad que este tiene de contribuir con el Estado.

El tratadista argentino Valdez Costa (1996) expresa que el impuesto es “una prestación pecuniaria exigida de los individuos según reglas destinadas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada” (p. 108). En el impuesto la prestación económica prestada por el contribuyente en concepto de tributo no conlleva una contraprestación especial del Estado, su destino tiene por objeto solventar los gastos de interés general para la población.

La tratadista García Vizcaíno (1996) puntualiza que el impuesto es “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del

contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. Es decir, hay independencia entre el pago del obligado y toda actividad estatal relativa a este (p. 67)



Por su parte, Lobato (1982) establece que el impuesto “es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato” (p. 61).

Debido a lo anterior se considera que la figura del impuesto no es equivalente a la figura del tributo. Este último es el género y el impuesto la especie. El impuesto, dentro de su estructura, tiene elementos propios de todo tributo, sin embargo, tiene elementos propios que le dan identidad propia. El impuesto es una prestación exigida por el Estado comúnmente en dinero y su pago es de carácter obligatorio para la población obligada en favor del acreedor tributario, es decir, el Estado. El impuesto se impone por parte del Estado, quien realiza una valoración de diversas circunstancias del sujeto pasivo que determinan los parámetros de su contribución. El cumplimiento de este gravamen no conlleva a que el Estado deba o tenga la obligación de otorgar una contraprestación en favor del contribuyente. Una característica muy importante en esta clase de tributo es que, a diferencia de las tasas, los fondos monetarios que recauda el Estado mediante los impuestos no tiene como finalidad cubrir los gastos de una actividad específica, su recaudación tiene como objetivo cubrir los gastos de interés general para la población.



En el Código Tributario se establece que el impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente. Asimismo, tal y como ya se estableció, es de recordar que los impuestos que el Estado pretenda exigir de la población deben estar reconocidos, desarrollados y establecidos en la ley con anterioridad. Además, se deben ajustar a todos y cada uno de los principios doctrinales y constitucionales de la materia. Ello, a efecto de ser ajustados a la capacidad de pago de cada contribuyente. Se debe recordar que para el caso de Guatemala, el único organismo facultado para la creación de impuestos es el Congreso de la República a través de una ley.

2.3.1.1. Clasificación de los impuestos

En cuanto a la clasificación de los impuestos, no existe homogeneidad de criterios y a lo largo de la historia han existido debates o controversias en cuanto a las clasificaciones de impuestos existentes. Todas las clasificaciones existentes se han analizado desde diversas perspectivas y han tenido tanto puntos a favor y en contra. No obstante, desde el punto de vista económico y, principalmente, jurídico, las clasificaciones de impuestos más aceptadas y utilizadas han sido las siguientes.

- Impuestos directos e impuestos indirectos.
- Impuestos reales e impuestos personales.
- Impuestos ordinarios e impuestos extraordinarios.

En cuanto a la clasificación del impuesto, tomando en consideración lo establecido en el artículo 11 del Código Tributario y, principalmente, lo establecido en el artículo 239



constitucional, el cual establece el principio de legalidad y las facultades del Congreso de la República, se infiere que dentro del ordenamiento jurídico los impuestos se clasifican en ordinarios y extraordinarios.

2.3.1.1.1. Impuestos directos e indirectos

De conformidad con la doctrina los impuestos directos son aquellos en los cuales el sujeto pasivo de la relación tributaria es el legítimamente obligado, es decir, sobre él recae la obligación de pagar el impuesto, obligación que nace de conformidad con la ley. Villegas (2001), para tal efecto establece que “los impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse (...) es el que se exige de las mismas personas que se pretende o se desea que lo paguen” (p. 76).

Se considera que los impuestos directos son aquellos que la obligación de pago no puede trasladar de un contribuyente a otro. Ello, toda vez que el pago del impuesto es exigible únicamente al contribuyente obligado, ya que sería imposible percibirlo de otro contribuyente. Un ejemplo de esta clase de impuestos es el Impuesto Sobre la Renta, en el cual, el sujeto pasivo legítimamente obligado a su pago, no es otra persona más que la que percibe la renta, utilidad o ganancia

Por otro lado, en la doctrina los impuestos indirectos se consideran como aquellos impuestos en los cuales el sujeto pasivo es un tercero, al cual se le ha transferido la

obligación de cancelar el impuesto. En esta clase de impuestos el Estado exige al sujeto pasivo, quien no afecta su patrimonio, en virtud de que traslada la obligación a un tercero



Con los impuestos indirectos nace la figura del contribuyente *de facto*. Esto, ya que al trasladarse la carga impositiva del sujeto pasivo reconocido y establecido en la ley a un tercero (el llamado contribuyente *de facto*) este último soporta en definitiva la carga del impuesto.

La clasificación de impuestos directos e indirectos es una clasificación que, a lo largo de la historia y en la actualidad, tiene mucha importancia. Sin embargo, de conformidad con la doctrina, los tratadistas que han desarrollado el tema no han logrado unificar criterios para poder encasillar impuestos específicos en cada caso.

2.3.1.1.2. Impuesto reales y personales

La clasificación de impuestos reales y personales, al igual que la anterior clasificación, ha tenido diversidad de criterios. No obstante, la más aceptada ha sido la clasificación por la forma de la determinación de la capacidad contributiva del contribuyente. Esta, en el caso de los impuestos reales, se toma como base de manifestaciones de riqueza objetiva. Además, en los personales las circunstancias particulares de los contribuyentes.



Respecto a los impuestos reales, Lobato (1982) puntualiza que "son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y solo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza" (p. 68).

De lo anterior se considera que la capacidad económica del contribuyente puede ponerse de manifiesto a través de su riqueza comprobable, a saber, a través de sus bienes muebles o inmuebles. Es en esta clase de impuestos que el Estado grava directamente los objetos sin tener presente consideraciones en cuanto a la situación personal del contribuyente, es decir, que se gravan con exclusividad los bienes o cosas.

El hecho imponible de los impuestos reales son las manifestaciones objetivas de riqueza del contribuyente, discriminando de esta cualquier otra circunstancia particular. Un ejemplo de esta clase de impuesto es el Impuesto Único sobre Inmuebles (IUSI), ya que a través de este el Estado exige una prestación económica en concepto de tributo sobre el valor del inmueble.

Respecto a los impuestos personales, en contraposición a los reales, estos se establecen o se gravan tomando con exclusividad la situación personal del contribuyente. En estos impuestos no interesan al Estado los bienes muebles o inmuebles que la persona pueda tener. De conformidad con Lobato (1982) estos impuestos "son los que se establecen en

atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo” (p. 69).



Los impuestos personales tienen como misión establecer la capacidad contributiva del sujeto pasivo, excluyendo el importe de la carga impositiva a circunstancias personales del contribuyente como el factor económico, y no a través de sus manifestaciones de riqueza comprobable como sus bienes muebles o inmuebles.

2.3.1.1.3. Impuestos ordinarios y extraordinarios

Con anterioridad, esta clasificación radicó en la situación de habitualidad o lo usual de la necesidad que justificaba el impuesto. Es decir, que los impuestos eran ordinarios cuando se gravaban con la finalidad de que el Estado cubriera sus necesidades usuales o, en contraposición, se consideraron extraordinarios aquellos impuestos que el Estado establecía para que, a través de su recaudación, se pudiera cubrir alguna emergencia, catástrofe o necesidad extraordinaria de la población.

En la actualidad, se considera que la clasificación de impuestos ordinarios y extraordinarios no se refiere a la necesidad que se desea cubrir, sino que estos impuestos se clasifican de esta manera de acuerdo con una situación o característica de temporalidad o perdurabilidad de este tributo.

Los impuestos ordinarios son aquellos tributos que han sido incorporados dentro del sistema jurídico tributario de un Estado con una temporalidad indefinida. Es decir, al momento de crearse por el Organismo Legislativo, Parlamento o Congreso, no se ha establecido un parámetro de tiempo en cuanto a su vigencia. En esta clase de impuestos el Estado tiene la facultad de exigir de forma permanente e indefinida su pago por parte de los contribuyentes hasta que otra ley los derogue.



Los impuestos ordinarios se constituyen como una fuente normal y periódica de recursos tributarios que obtiene el Estado con la finalidad de cumplir con sus objetivos específicos. En el caso de Guatemala, al inicio de cada año fiscal se hace una estimación de cuantos fondos monetarios se obtendrá de la recaudación tributaria por cada tributo y, a la vez, se establece su utilidad.

Respecto a los impuestos extraordinarios, en concordancia y de conformidad con lo anterior, se puede inferir que son aquellas cargas impositivas que han sido creadas e impuestas por parte el Estado con vigencia restringida, es decir, que el imperio de los mismos y su exigibilidad a los contribuyentes por parte del Estado puede hacerse por un periodo limitado. Esto, en la medida en que en su creación se ha establecido el día que nace y surte efectos legales, así como el día que deja de tenerlos y pierde vigencia.

Tal y como se indicó con anterioridad, en el caso de Guatemala es de esta forma que se clasifican los impuestos dentro del ordenamiento jurídico tributario. En este sentido, como

impuestos ordinarios se podrían mencionar el impuesto del valor agregado (IVA), Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Sobre Inmuebles (IUSI), entre otros.



2.3.2. Tasas

Si consideramos la clasificación de los impuestos como una pirámide, se podría establecer que las tasas están en el segundo peldaño por debajo de los impuestos. Sin embargo, a pesar de que en la doctrina este tributo ha causado diversas discrepancias, esta pirámide se menciona únicamente como un medio ilustrativo en cuanto a las posiciones. Esto en la medida que se considera que cada tributo cuenta con una finalidad propia y de relevancia para el desarrollo de las finanzas del Estado y del derecho tributario.

La figura de la tasa ha evolucionado y se ha desarrollado a través de la historia. Al igual que otros tributos tiene íntima relación con el progreso del Estado y el derecho. Se podría establecer como antecedente que en la Época Medieval, el Estado, a través de sus instituciones, prestó servicios específicos que representaban un gasto por medio de las tasas. Dicho Estado, con la necesidad de no afectar sus recursos, solventar los gastos por la prestación de los servicios específicos y principalmente garantizar la remuneración de los funcionarios que integraban sus instituciones, impuso a la población, en calidad de contribuyentes, la obligación de un pago a quienes hacían uso de los servicios que este prestaba.

En un inicio dicha tasa estaba destinada a garantizar la remuneración de los funcionarios públicos por la prestación de servicios, los cuales pagaban por el derecho de recaudar las tasas y comercializaban y negociaban con las mismas. Posteriormente, esta figura pasó a segundo plano, ya que los tributos evolucionaron con la aparición de principios limitadores que los fundamentaran. Asimismo, en virtud de que los sistemas tributarios evolucionan y se instituyen bajo premisas de justicia tributaria.



De forma sencilla, clara y precisa se puede establecer que la tasa “es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente” (Villegas, 2001, p. 90).

Asimismo, Zavala Ortiz (1998) puntualiza que la tasa es “una contraprestación del particular al Estado cuando este le presta un servicio público general o especial (...) la tasa como tributo implica un alto grado de voluntariedad del sujeto por hacer uso del servicio y soportar la tasa” (p. 11).

Por su parte, Ramón Valdez en su obra *Curso de derecho tributario* (1996), puntualiza en su noción de tasa que esta es “el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente (...) Tratándose de un tributo, la obligación de pagarlo debe estar creada por la ley y nace en cuanto se verifica el presupuesto de hecho, que en el tributo está constituido, como ya

hemos dicho, por una actividad del Estado que concierne de modo particular al contribuyente” (p. 143).



Se considera que la tasa es una clase de tributo que, al igual que cualquier otro tributo, debe estar plenamente reconocido por la ley. Ello, ya que de conformidad con los principios tributarios es imposible que el Estado exija una carga impositiva sin regulación legal alguna. Algo muy importante en este tributo es que para su cumplimiento y perfeccionamiento en la vida real, es necesario que el Estado realice una contraprestación a favor de la población, es decir, debe suministrarse un servicio directamente a los contribuyentes quienes, a la vez, pueden disponer voluntariamente del uso de dicho servicio y, por ende, decidir libremente el pago de la tasa impuesta.

Este tributo está íntimamente ligado con el contribuyente, su hecho generador es la prestación del servicio específico por parte del Estado. A pesar de que tiene características particulares diferentes a un impuesto, la tasa debe reunir todos los elementos establecidos para cada tributo y, además, debe estar limitada por los principios de la imposición. La finalidad del cobro de la tasa es financiar el servicio prestado. La tasa, actualmente, es un tributo que se encuentra en segundo plano, ya que en los Estados contemporáneos la mayoría de los ingresos tributarios se obtienen a través de los impuestos.

En la doctrina se ha establecido como características de la tasa las siguientes



- La tasa tiene carácter de tributo, ya que su imposición y recaudación por parte del Estado se efectúa en ejercicio de su poder imperio.
- La tasa, por ser una especie de tributo y de conformidad con los principios tributarios, debe ser creada, fundamentada y desarrollada en una ley.
- Para poder exigir el pago de una tasa se requiere que el Estado realice una contraprestación a favor del sujeto pasivo. Esta característica es la más destacada en esta clase de tributo.
- Lo fondos económicos recaudados por el pago de la tasa son destinados, específicamente, a la financiación del servicio específico prestado.

Las tasas dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco no se encuentran reguladas ni establecidas explícitamente. La Constitución Política de la República no consagra esta clase de tributos y, específicamente, en el Código Tributario, no se reconoce como especie del tributo para Guatemala. Sin embargo, en el Código Municipal sí se regula la tasa como un ingreso municipal. Asimismo, en la actualidad diversas Municipalidades del país imponen tasas para sufragar sus servicios específicos destinados en favor de la comunidad.

2.3.3. Arbitrios

De acuerdo con el Código Tributario, los arbitrios son reconocidos como una clase de tributo. No obstante, en la mayoría de clasificaciones doctrinarias la figura del arbitrio no

se distingue como una especie del tributo. En el artículo 12 del Código Tributario se establece que el arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.



Esta clase de tributo se encuentra plenamente reconocida en el Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República. Ello, al establecerse que corresponde al Consejo Municipal, autoridad suprema de los municipios, la creación, modificación o supresión de un arbitrio. Asimismo, para tal efecto debe remitir el proyecto de ley correspondiente al organismo legislativo. Los arbitrios forman parte fundamental en los ingresos de un municipio.

Sin embargo, a pesar de que en Guatemala se reconoce al arbitrio como tributo, en la doctrina no sucede lo mismo. Ello, dado que algunos tratadistas consideran que el arbitrio municipal es una clase o subdivisión de la tasa.

Al respecto, Pacci Cárdenas (2008) no reconoce al arbitrio como una clase de tributo y, en contraposición, considera lo siguiente. "Tasas municipales. 1) Arbitrios: son las tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público individualizado en el contribuyente" (p. 47).



Tal y como se ha establecido, la tasa es la clase de tributo por la cual el Estado se encuentra obligado a otorgar una prestación en favor del contribuyente. Por otro lado, los arbitrios municipales “son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público (...) Es una tasa que se paga por la prestación o mantenimiento de un servicio público individualizado en el contribuyente” (“Los arbitrios municipales”, s.f.).

A manera de conclusión y, desde el punto de vista aquí defendido, se considera que el arbitrio podría ser una subclase de la tasa. Ello, dado que la característica de la contraprestación de servicios equiparada en la tasa como una obligación del Estado para exigir su cumplimiento, se encuentra inmersa en el arbitrio municipal. No obstante, este es específico en cuanto a un servicio que el municipio presta a la comunidad. Ejemplo de ello es lo establecido en la Ley de Arbitrio de Ornato Municipal, Decreto 121-96 del Congreso de la República. Asimismo, se considera que doctrinariamente la tasa tiene mayor sustento como especie del tributo que el arbitrio. Ello, en virtud de que son varios los tratadistas que comparten el criterio de la clasificación tripartita del tributo (impuesto, tasas, contribuciones). A pesar de que doctrinariamente el arbitrio no es considerado de forma unánime como una especie del tributo, para nuestro sistema jurídico tributario no deja de tener relevancia, ya que la principal fuente del derecho tributario es la ley, la cual reconoce plenamente al arbitrio. Asimismo, se considera que nuestro Código Tributario clasificó al tributo de esta forma posiblemente por la autonomía que se le reconoce al gobierno municipal dentro de la Constitución Política de la República y Código Municipal. Esto, al establecerse que el Consejo Municipal es el ente encargado de la creación, modificación o derogación de esta clase de tributos, debiendo para el efecto presentar su

proyecto de ley al Organismo Legislativo, y su recaudación y provecho le corresponde directamente a la municipalidad.



2.3.4. Contribuciones

En cuanto a las contribuciones se considera que el particular obtiene un beneficio directo por el pago de este tributo. Tal y como lo establece Zavala (2010), este tributo “se caracteriza por aplicarse al propietario de un bien raíz frente al aumento o incremento del valor de dicha propiedad en virtud de una obra pública. La contribución, a diferencia del impuesto, implica que el Estado realiza obras públicas que van a redundar en un mayor valor de los inmuebles” (p. 5).

Diversos tratadistas puntualizan que a través de la contribución se obtiene un beneficio. En este sentido, Saccone (2002) manifiesta que “jurídicamente es indudable que el perfil de la contribución especial no puede ser otro que el de la obligación tributaria. Puede decirse que las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valores los bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos” (p. 251).

El tratadista argentino Fonrouge (2004) puntualiza que “es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado” (p. 259).



Las contribuciones como especie del tributo tienen características particulares que lo distinguen de otras. Al igual que en las tasas, en esta clase de gravamen el Estado tiene la obligación de hacer una contraprestación materializada en obras públicas o servicios que otorguen beneficios directos. Sin embargo, no debe confundirse con ellas, ya que las contribuciones son totalmente autónomas y diferentes a cualquier tributo, autonomía que reconocida doctrinariamente por diversos ordenamientos jurídicos. A través de este tipo de tributo el Estado debe garantizar que el particular obtendrá beneficios directos, ya sea individuales o sociales. Asimismo, a través de las obras publicas debe elevar el valor de sus inmuebles. Las contribuciones tienen carácter de obligación tributaria en virtud de que el sujeto pasivo obtendrá un beneficio con su cumplimiento, lo cual es de carácter indispensable para esta clase de gravamen.

De conformidad con el Código Tributario, las contribuciones se clasifican en contribución especial y contribución especial por mejoras. Estas se definen de la siguiente manera.

- La contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.
- Las contribuciones especiales por mejoras son tributos que sirven para costear una obra pública que produce plusvalía inmobiliaria y tienen como límite para su recaudación el gasto total realizado. Además, tienen como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado.

2.4. Relación tributaria y obligación tributaria

Los tributos son todos aquellos gravámenes que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio. Como ya se ha dicho, la figura del tributo es tan antigua como la humanidad. Desde sus orígenes siempre se estableció que es una prestación de carácter obligatorio, la cual se debe solventar sin esperar ninguna contraprestación a cambio por parte del Estado (se exceptúan los tributos que tienen características específicas en cuanto a una contraprestación por parte del Estado). Además, a lo largo de la historia la figura del tributo ha dado origen a diversas instituciones, principios o figuras legales del derecho tributario.

Desde inicios de la historia el hecho de realizar contribuciones económicas obligatorias a favor del Estado en calidad de tributo ha producido que entre este último y el particular obligado exista una relación que une al fisco con el contribuyente. Esta relación tributaria que existe entre el Estado y el particular es compleja. Ello, en virtud de que a ambas partes les otorgan derechos y obligaciones. Esto, a lo largo de la historia ha evolucionado, se ha desarrollado y perfeccionado en la medida en que de la obligación principal, a saber, la realización del pago del tributo por parte del contribuyente, se derivan otras obligaciones que podrían llamarse accesorias, como la administración o fiscalización de los tributos por parte del Estado. La noción de obligación tributaria o relación tributaria refiere a un vínculo existente de índole fiscal entre el Estado y el particular.

En este sentido, Vizcaíno (1996) establece que “una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él



constituye la obligación tributaria de contenido único y variado. Para algunos, esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella junto con las exigencias formales, configuran un concepto más amplio, que es la relación jurídico tributaria” (p. 340).



La obligación tributaria se considera un vínculo jurídico del que nace el deber del contribuyente de realizar la prestación económica a favor del Estado. Es por ello que se ha definido como una obligación de índole fiscal a través de un mandato jurídico. Sin embargo, hay quienes consideran que a través de la obligación del contribuyente nacen otras obligaciones accesorias, las cuales son autónomas entre unas y otras. No obstante, esto ha dado motivo a que se considere que el término más apropiado para definir el vínculo entre Estado y contribuyente es relación jurídico tributaria. Esto, dado que es más amplio y abarca no solo el mandato legal en cuanto a la obligación como tal del contribuyente con respecto al fisco, sino que se extiende a todos los derechos, obligaciones accesorias e instituciones legales que de ella se derivan.

A pesar de que existen discrepancias en cuanto a la terminología, se debe tener claro que para muchos tratadistas la obligación tributaria no se refiere únicamente a la llana obligación del contribuyente a realizar el pago del tributo. Esto, dado que el término abarca la situación jurídica de los sujetos procesales. Este hecho genera el tributo y en general todos sus elementos, derechos y obligaciones accesorias que nacen de ella.

Para Fonrouge (2004) se debe distinguir entre ambos términos. Además, puntualiza respecto a la relación jurídico-tributaria y obligación tributaria lo siguiente: “La relación jurídico tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra (...) la obligación tributaria, esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo (...) el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar” (p. 340).

Por su parte, el tratadista Valdez Costa (1996) refiere que la obligación tributaria “surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”.

En el mismo sentido se pronuncia Saccone (2002), para quien la obligación tributaria es como “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la pretensión” (p. 81).

De conformidad con lo anterior se puede puntualizar que la terminología obligación tributaria no se refiere únicamente a la obligación del contribuyente de hacer efectivo el tributo en favor del Estado. Esto, ya que de ella se originan otras instituciones legales,

derechos y obligaciones para los sujetos. La obligación tributaria emana directamente de la prestación del tributo y se consolida como el vínculo existente entre el fisco y el contribuyente, vínculo que nace por mandato legal tal y como lo establece el aforismo *nullum tributum sine lege*. Es decir, no existe tributo sin ley anterior y, consecuentemente, no existiría obligación tributaria.



Desde una perspectiva particular se puede establecer que obligación tributaria es el nexo abstracto y de origen jurídico que existe entre el Estado, en tanto sujeto activo que impone el gravamen en ejercicio de su poder imperio, y el contribuyente, en tanto sujeto pasivo que es el obligado del pago al gravamen impuesto. Esto último nace al momento en que el contribuyente ejecuta en la vida real el hecho generador del tributo previamente establecido en la ley.

El Código Tributario establece que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos. Asimismo, hace referencia a que es un vínculo de carácter personal, ya que nace entre dos sujetos, quienes tienen a su cargo su cumplimiento. Asimismo, en dicho cuerpo legal se establece que el objeto de la obligación tributaria es la prestación de un tributo, es decir, el pago de prestaciones económicas de carácter obligatorio impuestas al contribuyente que se perfeccionan al momento en que este ejecuta el acto gravado en la ley.



La obligación tributaria es exigible coactivamente por parte del Estado en ejercicio de su potestad tributaria. Esta pertenece al derecho público ya que se materializa con la relación existente entre el Estado y los particulares que integran la sociedad. En este sentido, no podría pertenecer al derecho privado ya que, tal y como se estableció con anterioridad, el derecho privado regula las relaciones de particulares entre sí. Como características de la obligación tributaria se pueden establecer las siguientes.

- La obligación tributaria es un vínculo, nexo o lazo que existe entre el Estado y el contribuyente.
- La obligación tributaria pertenece al derecho público en virtud de que regula una relación existente entre el Estado y el particular.
- A pesar de que la autonomía de la voluntad y que el acuerdo entre las partes es ley, en materia tributaria la obligación legal, es decir, la obligación tributaria, tiene preeminencia sobre la obligación contractual.
- La obligación tributaria tiene íntima relación con el gravamen. Su contenido es la entrega de una cantidad de dinero al fisco en concepto de tributo, dado que su objeto implica una prestación de dar por parte del contribuyente.
- La obligación tributaria se origina a través de la ejecución por parte del contribuyente del acto gravado por la ley, es decir, que el sujeto pasivo de la obligación realiza el hecho generador del tributo.
- Es un vínculo que se fundamenta estrictamente en la ley. Sin previa regulación legal no puede existir la obligación tributaria.



- Es un vínculo complejo ya que de la obligación llana del sujeto pasivo nacen derechos y obligaciones accesorias para ambas partes.
- La obligación tributaria es coactiva, es decir, que su cumplimiento es inexorable por parte del contribuyente y puede ser exigible por el Estado forzosamente pero siempre dentro de los parámetros establecidos en la ley.
- La obligación tributaria tiene como finalidad garantizar los derechos fundamentales del contribuyente al establecer sus parámetros y, a la vez, proveer al Estado de recursos económicos para el alcance de sus fines.

2.4.1. Sujeto activo de la obligación tributaria

Como se estableció con anterioridad, la obligación tributaria es el vínculo que por mandato legal existe entre dos sujetos. Estos tienen la capacidad de contraer entre ellos derechos y obligaciones. Asimismo, tales sujetos son el sujeto activo y el sujeto pasivo, del cual se hablará más adelante.

Tanto el tributo, el cual ha sido fundante en el derecho tributario, como la obligación tributaria, son productos y manifestaciones de la potestad tributaria del Estado que exige de los particulares el cumplimiento de prestaciones económicas a su favor. En virtud de que ambas figuras son expresiones del poder imperio del Estado, este se constituye como el sujeto activo por excelencia en esta clase de relación jurídica.



El sujeto activo de la obligación tributaria es el mismo sujeto activo en la potestad tributaria, ya que le corresponde con exclusividad al Estado el ejercicio de la potestad que emana de su soberanía. La imposición de gravámenes tributarios, la recaudación y administración de los mismos le corresponde únicamente al Estado y, por esa razón, esta facultad es intransferible e indelegable a otra persona.

El Estado cobra vida a través del cúmulo de instituciones públicas que lo integran. Estas tienen una función específica. Asimismo, el Estado, para ejercer su papel dentro de la obligación tributaria, designa a una institución encargada de todas las actividades referentes al fisco. En este sentido, Saccone (2002) puntualiza que lo “caracteriza al sujeto activo como el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo (...) [es] la competencia para crear el tributo, para dictar el mandato es del Poder Legislativo. El sujeto activo es el órgano administrativo titular del interés. El Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en el papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal (...) El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del *vinculum juris* tributario, que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos” (p. 83).

De conformidad con la Constitución Política de la República, el Estado de Guatemala es libre, independiente y soberano. Asimismo, tiene como finalidad garantizar a los habitantes el goce de sus derechos y libertades. Además, se establece que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren dentro del territorio de la

República. Ello, en la medida de que, tal y como se establece en la doctrina, todas las potestades del Estado nacen de su soberanía. Así, dentro de la Constitución se reconocen tres poderes del Estado (Ejecutivo, Legislativo y Judicial). En cuanto a la imposición de tributos se reconoce su potestad tributaria. Tal y como ya se ha establecido, el sujeto activo de dicha potestad es el mismo Estado, en tanto ser este la manifestación directa del poder imperio.



Asimismo, dentro del sistema tributario, el Estado definitivamente es el sujeto activo de la obligación tributaria. La Constitución Política de la República establece dentro de las funciones del Organismo Ejecutivo la administración de la hacienda pública. Ello, de conformidad con la ley. Es decir, este tiene la obligación de dirigir al fisco, cuya función realiza a través de la Superintendencia de Administración Tributaria. Es relevante mencionar que, en cuanto a los impuestos, pese a que esta función le corresponde a dicho ente estatal, las tasas, arbitrios o contribuciones especiales son facultad de las municipalidades. Estas tienen el deber de imponer, recaudar, controlar y administrarlos, aunque el sujeto activo sigue siendo el Estado a través de sus gobiernos municipales plenamente reconocidos por la carta magna.

En Guatemala, la obligación tributaria es un vínculo entre la administración tributaria en tanto como sujeto activo, y los contribuyentes. Para el efecto el ente encargado es la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual se encuentra plenamente facultada de conformidad con su ley orgánica, Decreto 1-98 del Congreso de la República.



Asimismo, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, le corresponde a esta la exclusividad ejercer las funciones de la administración tributaria del Estado. Entre estas funciones, específicamente, la de ejercer la administración del régimen tributario guatemalteco, aplicar toda la normativa en esta materia, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. De conformidad con este cuerpo legal se reconoce plenamente que en la obligación tributaria el sujeto activo es el Estado.

Se concluye que la figura del sujeto activo recae única y exclusivamente en el Estado, o bien sobre la institución pública acreedora del tributo. A estas no se les otorga la facultad de imposición ya que esta es facultad exclusiva del Estado a través del fisco. Únicamente se faculta a estas instituciones públicas recaudar y administrar. Imponer a los sujetos pasivos la obligación de otorgar prestaciones económicas en concepto de tributos y exigir coactivamente su cumplimiento, siempre dentro de los parámetros establecidos en la ley, es prerrogativa únicamente del Estado.

2.4.2. Sujeto pasivo de la obligación tributaria

En cuanto a la figura del sujeto pasivo, Saccone (2002) establece que “es el deudor de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria a favor



del ente público acreedor. Agrega que esa aparente claridad del concepto exige, sin embargo, algunas puntualizaciones. La primera consiste en separar con nitidez el tratamiento jurídico del problema del que puede llevarse en el seno de la ciencia económica. En términos económicos, sujetos pasivos de la imposición son, en definitiva, las personas que soportan la carga tributaria, esto es, aquellas que real y efectivamente procuran, con cargo a sus patrimonios y a sus rentas, los medios pecuniarios destinados a la cobertura de los gastos públicos. En términos jurídicos, en cambio, agrega, sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que, consiguientemente, se ven constreñidas a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación, sin perjuicio de que por ulteriores procesos de la vida económica, ajenos al ordenamiento jurídico, obtengan el resarcimiento de las sumas satisfechas, poniendo estas a cargo de otras personas, que son a su vez, ajenas al *vinculum juris* en que consiste la obligación tributaria” (p. 84).

En este sentido, el tributo es una prestación regularmente en dinero que el Estado exige al sujeto pasivo, quien tiene la obligación, de conformidad con la ley, de otorgar dichas prestaciones en calidad de tributo. El sujeto pasivo es la parte deudora de la obligación tributaria, sobre este recae el gravamen y el deber de contribuir con el Estado. Por otro lado, el tributo, desde la perspectiva jurídica, está desarrollado de manera amplia por el derecho tributario. Este es el objeto de estudio de esta rama del derecho. Sin embargo, el tributo también, por ser parte de la actividad financiera del Estado, es estudiado desde una perspectiva económica. Es esta razón que el sujeto pasivo puede analizarse y ser apreciado desde ambas perspectivas.



En términos económicos, el sujeto pasivo es la persona, ya sea individual o jurídica, que hace efectivo el pago del tributo al fisco. Debe entenderse que es esta es la que, a través de su riqueza comprobable o rentas, soporta real y directamente la carga impositiva decretada por el Estado. Esta hace efectiva de forma personal la obligación de otorgar en favor del Estado. En otras palabras, es la persona quien desembolsa el dinero de sus arcas personales y realiza el pago directo y real en favor del Estado.

Desde el punto de vista jurídico, el sujeto pasivo es la parte deudora de la obligación tributaria. Es decir, es la persona jurídica o individual, en calidad de contribuyente, que se encuentra obligada y exigida por el Estado para hacer efectivo el pago del tributo. Esto quiere decir que la deuda tributaria es directamente entre él y el Estado. No obstante, en términos jurídicos el sujeto pasivo puede expandirse. Se reconoce que a través de fenómenos económicos, ajenos totalmente al derecho, sea posible que para hacer efectivo el tributo, la carga impositiva se traslade a terceras personas que son ajenas a la obligación tributaria, pero que jurídicamente son forzadas a solventar o liquidar el gravamen a favor del Estado.

Sin embargo, por sujeto pasivo de la obligación se debe entender la persona individual o jurídica encargada de realizar el pago del tributo. Esta es a quien el Estado exige la prestación en dinero y la cual está obligada de conformidad con la ley. Se afirma que el sujeto pasivo es la persona que le da vida a la obligación tributaria dado que, a pesar de que el Estado ha impuesto la misma, es el sujeto pasivo que ejecuta el acto o hecho

generador del tributo en la vida real y es, hasta ese momento, que el Estado puede exigir coactivamente su cumplimiento.



En ocasiones, el sujeto pasivo puede ser distinto a la persona de forma directa obligada por la norma tributaria, recayendo el gravamen sobre una tercera persona distinta y ajena al nexo tributario. Básicamente, esta tercera persona se convierte en responsable de una deuda tributaria ajena, pero que debe de liquidar afectando su patrimonio. Claro ejemplo de ello son los impuestos indirectos antes mencionados, los cuales recaen en sujetos pasivos ajenos a la obligación tributaria pero que por mandato legal deben cumplir y liquidar, afectando su patrimonio propio con dicho cumplimiento.

Asimismo, se infiere que el sujeto pasivo tiene a su cargo el ejercicio de todos los derechos y cumplimiento de todas las obligaciones accesorias que se derivan de la obligación principal de dar o prestar tributos a favor del fisco. En ese sentido, es obligación del sujeto pasivo cumplir con los deberes formales que se derivan del pago del tributo, así como cumplir con el pago de los intereses que se generen por mora debido a la falta de cumplimiento de la obligación tributaria en el plazo establecido por la norma tributaria. Además, este también es el sujeto que responde por las sanciones pecuniarias que la administración tributaria le imponga por el incumplimiento de sus deberes formales. El sujeto pasivo es aquella persona obligada por el Estado, ya sea por una deuda tributaria propia o ajena.

La clasificación tripartita, en cuanto al sujeto pasivo de la obligación tributaria, puntualiza que el sujeto pasivo puede ser el contribuyente, un sustituto y el responsable solidariamente. Esta clasificación ha sido acogida por diversos ordenamientos jurídicos. En el caso guatemalteco, el artículo 18 del Código Tributario reconoce en efecto la figura del contribuyente y responsable, estableciendo que son estos los sujetos pasivos obligados al cumplimiento de las prestaciones económicas en calidad de tributo.



2.4.2.1. El contribuyente

De acuerdo con Abundio Pérez (2008), el contribuyente como una especie del sujeto pasivo “es eminentemente una categoría económica, lo que interesa es su capacidad contributiva, o mejor aun, prescindiendo de que sea o no persona, sus ingresos o gastos son estimados por el legislador como suficientes para ser gravados impositivamente (...) es el incidido por el impuesto, es quien verá disminuido su patrimonio por efecto del tributo” (p. 21).

Por otro lado, Zavala Ortiz (2010) expresa que el contribuyente “es aquel que según la ley debe cumplir la prestación tributaria, esto es, enterar en arcas fiscales el impuesto” (p. 36). Asimismo, y de manera puntual, Saccone (2002) establece que este “recibe el nombre convencional de contribuyente, el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal” (p. 86).



De lo anterior, se considera que el contribuyente es el sujeto pasivo que por mandato legal le corresponde el pago de los tributos en favor del Estado. Es decir, la persona individual o jurídica que desembolsa de su propio patrimonio la prestación económica en virtud de que la ley tributaria así se lo ordena. Además, tiene la obligación de cumplir directa y personalmente el pago o prestación económica a favor del fisco. Esta categorización parte del aspecto económico de la obligación tributaria, ya que el Estado impone la carga tributaria teniendo como parámetro la capacidad contributiva de la persona, la cual estima suficiente para poder establecer y exigir del mismo un gravamen tributario específico. El contribuyente es el deudor de la obligación tributaria por cuenta propia, la debe cumplir por mandato jurídico y de forma personal, afectando su patrimonio.

El Código Tributario establece que el contribuyente es la persona obligada por deuda propia. Estas personas son individuales con capacidad legal, o personas jurídicas que realicen o respecto de quienes se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Esta normativa refiere a un elemento muy importante del sujeto pasivo, el cual es su capacidad legal para ser o ejercitar derechos y obligaciones dentro de la relación jurídico tributaria. Esta investidura legal es fundamental, ya que no puede considerarse como contribuyente y el Estado no puede exigir directamente el cumplimiento de la obligación tributaria a una persona individual que es incapaz, jurídicamente hablando, ya sea por minoría de edad (esto no quiere decir que no tengan cargas tributarias en la medida que la ley contempla este caso en particular y la persona encargada de cumplir con la

obligación tributaria) o bien por ser declarado interdicto, es decir, en estos casos la carga impositiva no recae sobre estas personas que no tienen la capacidad legal. Asimismo, de conformidad con la ley, en situaciones especiales los encargados de hacer efectivo el gravamen a favor del fisco dependen de la clase de persona jurídica o situación especial en la que se encuentre el contribuyente. Ello, ya que en el caso de las sociedades mercantiles los encargados de cumplir con la obligación tributaria, independientemente de que hayan sido establecidas siguiendo los procedimientos legales o que realicen actividades de hecho sin estar inscritas como tal, son los socios.



2.4.2.2. El responsable

El responsable, en tanto especie de sujeto pasivo de la obligación tributaria, tiene diversas acepciones en la doctrina. En este sentido, algunos tratadistas establecen que esta figura nace por la necesidad del Estado de garantizar la recaudación de los tributos y así cumplir con todos sus objetivos primordiales.

Respecto a esta clase de sujetos pasivos, el tratadista argentino Fonrouge (2004) expresa lo siguiente: “Con la expresión responsables, designamos a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación (...) La ley, con el propósito de asegurar la normal y oportuna recaudación de los tributos, dispone el traslado o traspaso de la obligación hacia terceras personas, distintas del deudor de ella, que sumándose o reemplazándolo íntegramente, se constituyen en sujetos pasivos directos” (p. 386).



Asimismo, Zavala (2010) considera que el responsable se constituye como sujeto pasivo de la obligación tributaria por razones meramente fiscales, especificando que se origina por “la necesidad de hacer más fácil la recaudación y fiscalización de los tributos, el legislador señala a una persona distinta del sujeto que incurre en el hecho gravado (sujeto pasivo del impuesto), como obligado a pagar el impuesto. En esta situación dicha persona se ve sometida a pagar ante el fisco una obligación tributaria en cuyo hecho gravado no intervino, pero debe asumir ese rol en virtud del mandato de la ley, atendida la actividad y función que desarrolla” (p. 36).

Como se ha dicho, el contribuyente tiene la calidad de sujeto pasivo en virtud de que se encuentra obligado por deuda propia. Es decir, únicamente sobre este recae la obligación tributaria. Ello, en contraposición al contribuyente. El responsable al igual que el primero, es un sujeto pasivo dentro de la obligación tributaria, pero este es titular de un gravamen que le pertenece a otra persona, es decir, es responsable por una deuda tributaria ajena pero que por mandato legal debe de cumplir. En este sentido, Valdez (1996) establece que “el único elemento diferenciador de ambas especies es la naturaleza de la responsabilidad, el contribuyente es responsable por una deuda propia, el responsable por una deuda ajena” (p. 313).

A manera de conclusión se establece que el responsable es una figura de suma importancia en la relación jurídico tributaria. Por medio de esta especie de sujeto pasivo el Estado, en situaciones especiales, garantiza la recaudación de tributos trasladando la



obligación tributaria a un tercero. Este último, por mandato jurídico tiene el deber de hacer efectivo el cumplimiento de la prestación pecuniaria. El responsable hace frente a la obligación de dar prestaciones de dinero en calidad de tributo en favor del Estado sin ser este el deudor directo de la obligación tributaria. De forma sencilla se establece que este sujeto pasivo es obligado por la ley por una deuda tributaria ajena a este, pero que no puede dejar de cumplir. Esta figura se encuentra plenamente desarrollada en la doctrina jurídica, económica y, principalmente, en diversos ordenamientos jurídicos como el guatemalteco, el cual reconoce plenamente esta especie de sujeto pasivo.

El Código Tributario puntualiza que los responsables son las personas que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este (refiriéndose al contribuyente). Es decir, que la única diferencia que existe entre el primero con respecto al responsable es que no son los sujetos pasivos o deudores directos o por cuenta propia de la obligación tributaria, ni mucho menos las personas que han ejecutado el acto gravado por la ley, pero que al trasladarse dicha calidad de sujeto pasivo, el Estado por mandato legal (*es claro que no puede ser responsable una persona de forma arbitraria*) puede exigir de estos el cumplimiento del tributo.

Un elemento muy importante en esta clase de sujeto pasivo es que, al momento de serle transferida por mandato legal esta calidad, debe responder ante la obligación tributaria. No obstante, en caso de que el responsable responda ante el fisco con su propio

patrimonio (dinero, bienes, etc.), tiene a su favor ejercer el derecho de repetición en contra del contribuyente, quien es el obligado directo.



La relación jurídica existente entre el Estado, en tanto sujeto activo, y el responsable como sujeto pasivo, es estrictamente tributaria y se regula mediante la ley específica en dicha materia. Sin embargo, en cuanto al derecho de repetición que asiste al responsable en contra del contribuyente, y la relación jurídica que pueda existir entre estos dos por el ejercicio de tal derecho, se regula de conformidad con el derecho común (derecho civil).

De conformidad con el Código Tributario, son responsables de la obligación tributaria por representación y sin afectar su patrimonio propio las siguientes personas.

- Los padres, tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de incapaces. Como se mencionó con anterioridad, para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria se debe tener la capacidad legal de conformidad con el Código Civil. En los casos que los menores sean los obligados directos por carecer estos de capacidad legal, el Estado traslada tal obligación a los padres que ejercen la patria potestad sobre sus hijos menores como encargados de la administración de sus bienes. Los tutores, en caso de que el menor obligado carezca de padres, los administradores de sus bienes o bien el representante de los mayores de edad declarados en estado de interdicción.
- Los representantes legales de las personas jurídicas. Estos, de conformidad con la ley, tienen facultad de hacer valer los derechos y cumplir con las obligaciones de las personas jurídicas que representan. En este caso se puede mencionar que

podrían ser responsables los gerentes o administradores en caso de tratarse de una sociedad mercantil, o los presidentes y vicepresidentes en el caso de asociaciones.



- Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan. En este caso, tendrían a su cargo solventar los hechos gravados por la ley que recaigan directamente sobre el bien, mueble o inmueble que administren de conformidad con el mandato respectivo.
- Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

Se debe tener claro que los responsables por representación liquidan ante el fisco las obligaciones que por ley recaen sobre ellos hasta el valor que tengan los bienes administrados por estos. Es decir, que el valor de su contribución económica en concepto de tributo se limita por el valor del patrimonio de sus representados. Además, de conformidad con la ley, el responsable, en calidad de sujeto pasivo de una obligación tributaria específica ajena, no afecta su patrimonio propio al hacerse responsable de la misma. El único caso en el cual los responsables por representación responden de forma solidaria ante el fisco es cuando estos actúan con dolo en perjuicio de la administración tributaria a efecto de evadir su obligación.

Dentro del grupo de responsables también se encuentran los agentes de retención y agentes de percepción. Estos están reconocidos doctrinaria y legalmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria. En cuanto a estas dos especies de responsables, Valdez Costa (1996) establece que “puede decirse que son las personas extrañas a la

relación jurídica tributaria entre el ente público y el contribuyente, obligadas a ingresar a la administración el adeudo del contribuyente. Para tal efecto se le faculta para retener o percibir el importe correspondiente. Si lo hace queda como único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo y, en consecuencia, el contribuyente queda liberado en la misma medida. Si no lo efectúa, será responsable solidariamente con el contribuyente” (p. 341).



Villegas (2001) puntualiza y define a los agentes de retención y agentes de percepción de la siguiente manera: “a) El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo (...) b) El agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. En las hipótesis más habituales, el agente de percepción recibe del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco. Tal situación se da porque el agente de percepción proporciona al contribuyente un servicio o le trasfiere o suministra un bien” (p. 263).

De conformidad con lo puntualizado por estos autores, se considera que tanto los agentes de retención como los agentes de percepción son personas totalmente extrañas a una obligación tributaria específica entre un sujeto pasivo y el Estado como sujeto activo. No

obstante, al estar facultados de conformidad con la ley para retener o percibir de contribuyente el tributo, adquieren la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria. Ello, en la medida que tienen la obligación de que al haber retenido o percibido la cantidad gravada, deben hacérsela efectiva al Estado. Es decir, deben depositar en las arcas de la administración tributaria dicha cantidad monetaria. Ambos sujetos pasivos al omitir su obligación de entregar al fisco el tributo retenido o percibido por ellos, responden de manera solidaria con el contribuyente por el tributo que ha dejado de recibir el Estado y por las sanciones administrativas o de cualquier naturaleza que puedan ser interpuestas por dicho incumplimiento.

2.4.3. El hecho imponible de la obligación tributaria

El hecho imponible es uno de los elementos de suma importancia para la obligación tributaria. En la doctrina y en algunos cuerpos legales, como en el caso del Código Tributario guatemalteco, se le denomina también como hecho generador. Asimismo, algunos tratadistas también lo han llamado hecho gravado. Sin embargo, a pesar de la diversidad de acepciones, todas corresponden, identifican y definen a un mismo elemento de la obligación tributaria.

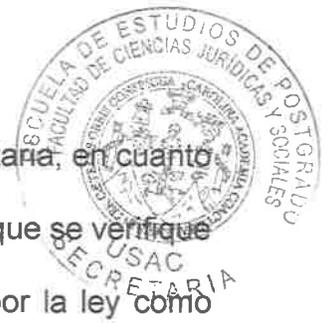
Se estableció con anterioridad que el sujeto pasivo es la parte de la relación jurídica tributaria que tiene a su cargo otorgar a favor del Estado prestaciones económicas en concepto de tributo. Si bien es cierto que el tributo nace de la soberanía del Estado y que debe estar debidamente establecido en la ley, es importante fijar dónde nace o qué situación, hecho o acto origina la obligación tributaria. Se infiere que la obligación

tributaria se encuentra plenamente establecida dentro de la norma tributaria y que nace de un hecho que está plenamente establecido en ella, sin embargo, ¿cuál es ese hecho que le da vida? Esta es a esta pregunta a la que responde la cuestión del hecho generador, hecho imponible o hecho gravado.



En este sentido, Zavala Ortiz (2010) expresa que “se podría conceptualizar *a priori* al hecho gravado como una figura jurídica que nos denota la idea de una conducta, un acto, un supuesto de hecho o fáctico que está descrito en la ley y que, si se llega a producir, los particulares deben pagar un tributo (...) De lo expuesto precedentemente podemos definirlo como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (p. 34).

Por su parte, Saccone (2002) “define al hecho imponible como el conjunto de los presupuestos abstractos, contenidos en las normas del derecho tributario material, de cuya existencia concreta (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. Si bien la obligación tributaria tiene siempre como fuente una norma legal, ello no quiere significar, sin embargo, que basta la existencia de una ley para que la obligación tributaria ya tenga su origen, quede efectivizada y, en consecuencia, nazca el recíproco crédito del sujeto activo de dicha obligación (...) La norma legal contiene nada más que un precepto abstracto, general, dirigido a todos los particulares, pero que tiene por destinatarios finales a quienes precisamente se les puede atribuir los hechos o situaciones previstas en aquella” (p. 97).



Por otro lado, Dino Jarach (1982) puntualiza que “la relación jurídico tributaria, en cuanto que nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como puestos de la obligación” (p. 376).

De acuerdo con lo anterior, se infiere que el hecho imponible de la obligación tributaria es el elemento que le da vida. Es decir, de ello depende que se concrete la obligación del sujeto pasivo en cuanto al otorgamiento de prestaciones económicas en concepto de tributo. El hecho imponible se refiere a todos aquellos presupuestos abstractos establecidos en la ley, los cuales deben entenderse por la variedad de supuestos, hechos, actos jurídicos o situaciones que la ley tributaria grava y que se encuentran contenidos e individualizados en la misma. Asimismo, que originan la obligación de pagar tributos. Sin embargo, todos estos supuestos son abstractos en virtud de que se encuentran plasmados en la norma tributaria y se materializan únicamente cuando el sujeto pasivo ejecuta en la vida real el supuesto, hecho o acto gravado por la ley.

De manera coloquial puede establecerse que los supuestos, hechos o actos jurídicos gravados son letra muerta por encontrarse plasmados en la norma tributaria, la cual es de aplicación general, y únicamente adquiere carácter obligatorio para los sujetos pasivos (también determinados en la ley tributaria) cuando han consumado en la vida real el hecho imponible o hecho gravado que ocasiona el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, que la obligación de pagar tributos únicamente puede ser exigible a todos aquellos sujetos pasivos a los cuales se les pueda atribuir las situaciones previstas en la



ley tributaria. El hecho imponible tal y como se ha establecido refiere en primer lugar a todos aquellos preceptos (hechos, actos o situaciones jurídicas) abstractos establecidos en la norma tributaria. En este sentido, en este elemento se determinan todos los hechos gravados por la ley. Asimismo, a través del hecho imponible se determinan los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Ello, en la medida en que el Estado puede exigir el pago de un tributo específico únicamente a aquellos particulares, ya sean personas individuales o jurídicas, que ejecuten o realicen el hecho gravado por la ley tributaria, adquiriendo fácticamente la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria por comprobarse en la vida real el hecho gravado.

Algunos tratadistas han determinado que el hecho imponible contiene en su estructura varios elementos. Así, Dino Jarach (1982) expresa que “el presupuesto de hecho se compone, a la vez, de diferentes elementos. En primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto. En segundo término, la determinación subjetiva del sujeto o de los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición. En tercer término, la base de medición, llamada también base imponible, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación. En cuarto término, la de limitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos. En quinto término, la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el *quantum* de la obligación tributaria” (p. 376).



En esta línea de interpretación, en el hecho generador de la obligación tributaria se determinan los supuestos, situaciones o actos descritos en la norma tributaria que son consecuencia del nacimiento del tributo. Posteriormente, a través del hecho generador se determina quién es el sujeto pasivo de dicha obligación. Ello, en la medida en que al estar descritos en la norma jurídica, se establecen como posibles sujetos pasivos. Sin embargo, este sujeto queda vinculado a la obligación tributaria en el momento en que realiza, se encuentra o cumple en la vida real el supuesto descrito en la norma tributaria. De lo anterior se deduce que del hecho generador se derivan dos de sus elementos importantes, los cuales son la base imponible y el tipo impositivo.

De conformidad con Jarach y diversos tratadistas, se interpreta y determina de forma sencilla que la base imponible son los parámetros que determinan una valoración cuantitativa del hecho generador de la obligación tributaria. A través de la base imponible se mide la capacidad económica de la persona en cuanto a un determinado tributo en específico. Por ejemplo, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, el hecho generador de la obligación tributaria es la obtención de una renta por parte de una persona. Al encontrarse la persona en esta determinada situación, la base imponible de dicho impuesto se establecería con relación al valor de la renta obtenida por la misma, es decir, que se pondera o mide su capacidad económica con relación a su situación específica.

En cuanto a la tasa impositiva que hace mención Jarach en tanto elemento del hecho generador, diversos tratadistas han puntualizado que no es más que el porcentaje que debe aplicarse a la base impositiva para poder determinar el valor real del tributo a pagar.

La tasa impositiva, en términos doctrinales, puede ser denominada también como tasa gravada o alícuota tributaria. Sin embargo, estas tres diferentes denominaciones refieren única y exclusivamente al porcentaje que se aplica a la base imponible. Dicho porcentaje, al igual que la base imponible, debe estar plenamente establecido en la ley. Así, se deben respetar los principios tributarios y en ningún momento la tasa impositiva debe generar confiscatoriedad en perjuicio del sujeto pasivo. Volviendo al ejemplo sobre el Impuesto Sobre la Renta, la tasa impositiva dependerá del tipo de renta que obtenga la persona y el régimen al que se someta, pero en el caso de las rentas del trabajo la ley impone un 5 % o 7 % como tasa impositiva, dependiendo del monto de la renta obtenida en el periodo impositivo respectivo.





CAPÍTULO III



3. Viabilidad del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil

En los capítulos anteriores se determinó que el Estado tiene como finalidad suprema el bien común de la población sobre la cual ejerce su soberanía y de la que se derivan todas sus potestades, entre estas, la potestad tributaria. Se estableció también que, para lograr el bien común y la satisfacción de las necesidades básicas de la población, así como para garantizar un correcto funcionamiento de sus instituciones, se necesita de recursos económicos los cuales son obtenidos por el Estado principalmente por la imposición de tributos. Respecto a estos últimos, se anotó que son una figura que ha existido desde los inicios de la humanidad y que han evolucionado con el pasar del tiempo. Estos son una figura objeto de estudio del derecho tributario al igual que el cúmulo de instituciones jurídicas que nacen del tributo, como su clasificación, elementos y principios, entre otros.

Al tener el conocimiento de los aspectos generales en cuanto al tributo y temas como su clasificación, así como respecto a la potestad tributaria del Estado, la obligación tributaria y sus elementos, el presente capítulo abordará de forma específica temas sobre la telefonía en Guatemala y el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil, así como su viabilidad legal. Este impuesto entró rápidamente en vigencia en Guatemala, pero fue declarado inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad a consecuencia de la mala técnica legislativa del Congreso de la República. Ello, al haberse incluido en la ley del presupuesto del año 2015. Sin embargo, en el presente capítulo se abordará el tema y se establecerá si legalmente es viable o no que nazca a la vida jurídica un impuesto que

grave esta actividad específica. Ello, en virtud de que en otros países como en Argentina, existen normas tributarias vigentes que gravan la actividad de la telefonía.



3.1. Breve historia de la telefonía en Guatemala

Desde un punto de vista global, se puede afirmar que el tema de la telefonía no es un tema reciente. Sus orígenes se remontan al siglo XIX. Desde sus inicios hasta la actualidad la telefonía ha crecido y avanzado de forma gigantesca. Así, se ha propagado por todo el mundo y facilitado las comunicaciones más allá de las fronteras territoriales. Frente a este fenómeno social y, definitivamente, económico, Guatemala no ha sido una excepción.

La telefonía nace en virtud de que el inventor francés Charles Bourseul, en 1854, se planteó la posibilidad de utilizar las vibraciones causadas por la voz sobre un disco flexible. Esto con el fin de activar y desactivar un circuito eléctrico y producir vibraciones similares a un diafragma humano situado en un lugar remoto y diferente que reproduciría el sonido emitido originalmente. Sin embargo, fue hasta el año 1877 que el inventor norteamericano Alexander Graham Bell construyó el primer teléfono capaz de transmitir y recibir voz humana entre un emisor y un receptor.

Luego de esta increíble idea e invento, con el desarrollo de la tecnología y la globalización, el teléfono y la forma en que se transmitían los mensajes entre emisor y

receptor tuvieron grandes avances y, en la actualidad, es uno de los medios de comunicación por excelencia, el cual tiene cobertura en la mayoría de países del mundo.



Para el caso de Guatemala, la telefonía se remonta al año 1881. Este año se formalizó la utilización telefónica pública a través del enlace existente de línea física telegráfica entre la ciudad capital y la ciudad de Antigua Guatemala. Con ello se inició el servicio público por parte del Estado a solo cuatro años del nacimiento del teléfono en el mundo. Es durante este año que se realiza la primera llamada en Guatemala.

En 1884, tan solo tres años después, el empresario guatemalteco Roderico Toledo presenta un proyecto para organizar el servicio telefónico para la ciudad de Guatemala y obtiene la concesión del Gobierno el 23 de septiembre de 1884. Casi una década después, específicamente en el año 1891, Toledo vendió las acciones de su empresa a varios inversionistas y, a raíz de esto, se crea la Compañía de Teléfonos de Guatemala. Para la época, esta tuvo un significativo crecimiento en virtud de que prestaba servicio de calidad las 24 horas del día todos los días. Sin embargo, esta compañía fue adquirida por inversionistas alemanes y en el año 1916 fue intervenida y nacionalizada hasta 1927. En 1921, posterior al derrocamiento del gobierno de Estrada Cabrera, con la entrada en vigencia de dicha Constitución, se estableció que el Estado de Guatemala se reservaría la propiedad de los servicios postales, telegráficos, radiotelegráficos, de navegación aérea y emisión de dinero. En el año 1925 la compañía estadounidense *All American Cable Inc.*, inició actividades en el campo de las telecomunicaciones a nivel internacional.

Para este momento, las telecomunicaciones en Guatemala habían tenido un avance significativo. Sin embargo, en 1931 Jorge Ubico fue electo presidente. Durante su gobierno militarizó dependencias vitales del Estado como las que controlaban los recursos de comunicación (servicios postales, telegrafía, radio) los cuales pasaron a ser administrados por comisiones militares. Esto, de cierta forma, limitó en ese momento el desarrollo de la telefonía, aunque fue durante su gobierno que se firmó un contrato con la *Tropical Radio and Telegraph Company* (TRT), la cual tuvo a su cargo el servicio de telefonía internacional en ese tiempo y quienes instalaron las primeras líneas telefónicas.

A pesar de esto, posteriores gobiernos al de Jorge Ubico introdujeron ideologías nuevas en cuanto a la temática y el desarrollo a la telefonía continuó. Ello, al punto de que el 3 de julio de 1959 se inauguró la primera red telefónica automática metropolitana totalmente nueva con centrales telefónicas automáticas de fabricación *Siemens* de Alemania con capacidad inicial para 22 000 líneas telefónicas. Además, entraron en servicio los primeros teléfonos monederos, los cuales fueron colocados en la capital y en diversas ciudades de Guatemala como Antigua Guatemala, Quetzaltenango, Escuintla y Amatitlán.

El golpe de Estado de 1963 y la toma del poder de Enrique Peralta Azurdia coincidió con la expiración de la concesión a la TRT para operar la telefonía internacional, empresa que estuvo en conflicto con el sindicato de trabajadores Sttigua a causa del derecho para negociar sueldos y condiciones de trabajo. En este momento, el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social intervino y se planteó la posibilidad de nacionalizar las

telecomunicaciones, lo que fue bien visto por los miembros del sindicato dado que la compañía que se nacionalizaba adquiriría autonomía y los trabajadores tendrían derecho a negociar. Por estas razones, a través del Decreto 4-65 del 26 de enero de 1966, quedó establecida Guatel International, con el mandato de suministrar servicios telefónicos internacionales. En el año 1968 surge la telefonía móvil en Guatemala, además, en este año se instala una segunda central de telecomunicaciones. En los primeros diez años Guatel mostró un gran desarrollo en la telefonía nacional, se duplicó la capacidad de las líneas de teléfono en el área metropolitana y se amplió la red de telefonía a los departamentos del país.



Para 1989 Guatel había generado un incremento de la telefonía en Guatemala, terminando dicho año con treinta mil líneas de teléfono activas. Este mismo año se encontraba Vinicio Cerezo como presidente de la República, quien dentro de sus políticas para fortalecer la telefonía otorgó la concesión de la banda celular B por 20 años a la empresa Comcel.

En 1991 Álvaro Arzú, ministro de Relaciones Exteriores de la época, realizó un acuerdo con México adeudando al Estado vecino US\$ 70 millones. Este acuerdo firmado por Arzú estableció que se reduciría la deuda a través de programas de intercambio por activos del Estado. En el marco de la política de privatizaciones de empresas públicas que el Gobierno de Guatemala adopta, la deuda se reestructuró a cambio de acciones en las entidades estatales privatizadas, siendo una de estas empresas Guatel. En 1996 Álvaro Arzú toma posesión como presidente de la República de Guatemala y uno de sus

primeros mandatos fue la promulgación de la Ley General de Telecomunicaciones, Decreto Legislativo 94-96 que entró en vigencia el 18 de diciembre de 1996. Dicho cuerpo legal aún se encuentra vigente y es uno de los pilares más importantes para la creación de la Superintendencia de Telecomunicaciones. Esta es un organismo técnico del Ministerio de Comunicaciones, Transporte y Obras Públicas a la que se le atribuyeron una serie de funciones a su cargo, entre ellas la administración de todo lo relacionado con la telefonía en Guatemala.

Hasta 1997 la telefonía fija en Guatemala era suministrada única y exclusivamente por Guatel, empresa que entre los años 1974 y 1997 logró instalar 240 000 líneas. Sin embargo, de conformidad con el acuerdo firmado por Arzú y como parte del proceso de privatización de las empresas públicas del Estado, el 80 % de los clientes de Guatel, fueron adquiridos por la empresa Telecomunicaciones de Guatemala (Telgua). En ese mismo año, con la apertura total del mercado de las telecomunicaciones, ingresaron en Guatemala por lo menos 20 operadores, quienes han prestado servicios de telefonía fija y móvil desde dicho momento hasta el día de hoy. No obstante, el número de empresas que en su momento ingresaron en este mercado se han reducido por fusiones, compras y ventas entre las empresas de telefonía.

3.2. Superintendencia de Telecomunicaciones (SIT) y el espectro radioeléctrico

La Superintendencia de Telecomunicaciones es un organismo que se creó mediante la promulgación de la Ley General de Telecomunicaciones, Decreto Legislativo 94-96 que

entró en vigencia el 18 de diciembre de 1996, es eminentemente técnico y pertenece al Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda.



De acuerdo con esta ley, la Superintendencia de Telecomunicaciones tiene a su cargo diversas funciones dirigidas a garantizar el estricto cumplimiento de la Ley General de Telecomunicaciones, así como el libre mercado de la telefonía y la correcta administración y prestación de los servicios relacionados con la telefonía.

Entre las funciones que tiene la Superintendencia de Telecomunicaciones se encuentran, principalmente, las siguientes.

- Administrar y supervisar la explotación del espectro radioeléctrico.
- Administrar el registro de telecomunicaciones.
- Dirimir las controversias entre los operadores surgidas por el acceso a recursos esenciales.
- Elaborar y administrar el Plan Nacional de Numeración.
- Participar como el órgano técnico representativo del país, en coordinación con los órganos competentes, en las reuniones de los organismos internacionales de telecomunicaciones y en las negociaciones de tratados, acuerdos y convenios internacionales en materia de telecomunicaciones.

Asimismo, para el correcto funcionamiento de la Superintendencia de Telecomunicaciones y para realizar estas funciones, el Estado en su presupuesto anual tiene contemplado otorgar a este organismo técnico cierta cantidad de dinero. Así, la Superintendencia queda obligada a administrar de la mejor manera dichos recursos a efecto de cubrir sus gastos fijos como arrendamiento de oficinas, mobiliario y equipo, salarios, entre otros. Asimismo, para garantizar la prestación de servicios de calidad en cuanto al tema de telefonía.

La Ley General de Telecomunicaciones es clara al establecer que la Superintendencia de Telecomunicaciones cuenta con recursos provenientes del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, así como los provenientes de sus ingresos propios. Además, teniendo la facultad de determinar y cobrar cargos por los servicios que presta. En este sentido, está claro que los ingresos propios son administrados y utilizados única y exclusivamente por dicho organismo.

Entre los ingresos propios que la Superintendencia de Telecomunicaciones obtiene se encuentran las multas que se impongan por el incumplimiento a las disposiciones del Decreto 94-96 del Congreso de la República. Asimismo, donaciones y cualquier otro ingreso que le autorice recaudar dicho cuerpo legal, tales como cobros administrativos por inscripciones de operadores (red comercial o local), adquisición de series de numeración, cobros administrativos por administración de series de numeración, entre otros cobros que se imponen como cobros administrativos por la realización de trámites específicos ante la Superintendencia de Telecomunicaciones.



Como se ha establecido, una de las funciones primordiales de la Superintendencia de Telecomunicaciones es la administración y supervisión sobre la explotación del espectro radioeléctrico. Este, de conformidad con lo establecido en el artículo 121 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es considerado como un bien del Estado. Sin embargo, para entender a cabalidad en qué consiste esta función de la Superintendencia de Telecomunicaciones y para entender principalmente cómo se propaga la información entre un emisor y un receptor (ya que de esto deviene todo lo relacionado con la telefonía) es preciso responder a la siguiente pregunta, ¿qué es el espectro radioeléctrico?

El espectro radioeléctrico “es la porción o subconjunto del espectro electromagnético que se distingue por sus posibilidades para las radiocomunicaciones, es decir, para la transmisión de información por medios no guiados. Este subconjunto viene determinado por dos factores: las características de propagación de las ondas electromagnéticas a las diferentes frecuencias, y los avances tecnológicos producidos por el ser humano” (“Espectro electromagnético y espectro radioeléctrico”, s.f.).

El espectro de frecuencias radioeléctricas es “un recurso natural finito cada vez más solicitado debido al rápido desarrollo de los nuevos servicios de radiocomunicaciones y a la enorme popularidad de las tecnologías de comunicaciones móviles (...) no es un concepto estático, pues a medida que avanza la tecnología se aumentan (o disminuyen) rangos de frecuencia utilizados en comunicaciones” (Unión Internacional de Telecomunicaciones, 2004, visión general sector de radiocomunicaciones, párr. 2).

De acuerdo con esto, se puede inferir, aparte de lo relacionado al espectro radioeléctrico, que la Superintendencia de Telecomunicaciones tal y como lo establece la ley específica es un organismo técnico. Ello, en virtud de que es la entidad del Estado encargada de enfocarse en el desarrollo de las telecomunicaciones, su funcionamiento y todo lo relacionado con la tecnología que hace posible la telefonía. Además, por ser un organismo técnico debe de estar integrado por personas plenamente capacitadas en todo lo referente a la telefonía que entiendan a plenitud este tema, no solo desde un punto de vista teórico, sino que desde el ámbito práctico y técnico. Esto, para poder garantizar y proporcionar, en principio, un servicio de calidad y alcanzar la optimización en el uso del recurso natural y elemento fundamental en telecomunicaciones llamado espectro radioeléctrico.

Ahora bien, respecto al espectro radioeléctrico, se considera que este es abstracto, pero no irreal. Ello, en virtud de que a través de la propagación de ondas electromagnéticas y mediante una especie de conductos denominados frecuencias, se garantizan y son posibles las telecomunicaciones. Esto no se reduce únicamente a la telefonía, ya que existen varios tipos de frecuencias utilizadas en Internet, TV, radio y cualquier otro medio de comunicación de larga distancia. Se considera abstracto en virtud de que estas ondas electromagnéticas no son perceptibles sensitivamente por el humano. Sin embargo, en la actualidad existen instrumentos tecnológicos que permiten la percepción clara de estas ondas electromagnéticas y, aunado a esto, se considera que no son irreales dado que el fenómeno de la telecomunicación se ha desarrollado enormemente con el pasar del tiempo y queda plenamente comprobado que de no ser por el espectro radioeléctrico no sería posible comunicar y transmitir mensajes mediante el teléfono fijo o móvil.



En palabras sencillas puede establecerse que el espectro radioeléctrico se trata del medio por el cual se transmiten las frecuencias de ondas de radio electromagnéticas que permiten las telecomunicaciones, ya sea por radio, televisión, Internet, telefonía móvil y televisión digital terrestre, entre otras. Estas son cada vez más solicitadas y utilizadas por la población a nivel mundial. Así, de conformidad con la Unión Internacional de Telecomunicaciones le corresponde a cada Estado la administración de este bien, lo cual para el caso de Guatemala está debidamente establecido en la Constitución Política de la República.

De conformidad con el artículo 50 de la Ley General de Telecomunicaciones al espectro radioeléctrico también se le conoce con los nombre de ondas electromagnéticas, ondas de radio o hercianas y frecuencias radioeléctricas. Dichas frecuencias, según este cuerpo legal, se clasifican en bandas de frecuencias para radioaficionados, bandas de frecuencias reservadas y bandas de frecuencias reguladas. Para utilizar y explotar las últimas dos clases de frecuencias los interesados deben obtener un derecho de usufructo, para tal efecto deben realizar el pago de los gastos y cobros administrativos que devienen del trámite. Sin embargo, en el caso de la telefonía, por la utilización del espectro radioeléctrico no se cancela ningún impuesto ni mucho menos por la tenencia de líneas de teléfono fijo o móvil debidamente registradas en la Superintendencia de Telecomunicaciones, las cuales es posible utilizar únicamente haciendo uso del espectro radioeléctrico.



3.3. Situación actual de la telefonía en Guatemala

La telefonía en Guatemala, tal y como se estableció, ha tenido grandes avances y un progreso descomunal. Posiblemente esto se deba al tiempo en el que esta se ha desarrollado dentro de Guatemala. Ello, en la medida de que desde la creación del primer teléfono, no pasó mucho tiempo para que empresarios trajeran dicho invento al territorio nacional. Asimismo, a lo largo del tiempo la telefonía ha tenido altas y bajas en cuanto a su desarrollo técnico, en el pasado este avance de la telefonía no era constante dado de que a pesar de que existían mejoras significativas, fue frenado por algunas políticas de gobiernos militares y por la situación económica del país. Sin embargo, a partir de la privatización del servicio, la creación de la Ley General de Telecomunicaciones en el año 1996 y la apertura del mercado en relación a la telefonía esta situación cambió.

De acuerdo con el el boletín estadístico de la Superintendencia de Telecomunicaciones del primer semestre del año 2020, en la telefonía fija se registraron 2 249 939 líneas en operación distribuidas en 8 operadores. Entre los operadores con más líneas en funcionamiento se encuentran Telecomunicaciones de Guatemala, S.A., con 1 830 029 líneas de operación (81.34 %), Comunicaciones Celulares, S.A., con 281 158 líneas de operación (12.50 %) y Claro Guatemala, S.A., con 86 133 líneas de operación (3.83 %). Respecto a la telefonía móvil, la Superintendencia de telecomunicaciones para el primer semestre del 2020 registró 20 349 891 usuarios móviles en operación distribuidos únicamente entre tres operadores, Comunicaciones Celulares, S.A., con 10 524 641 usuarios móviles en operación (51.72 %), Telecomunicaciones de Guatemala, S.A., con

6 638 681 usuarios móviles en operación (32.62 %) y Claro Guatemala, S.A., con 3 186 569 usuarios móviles en operación (15.66 %).



Con fundamento en los datos anteriores puede establecerse que el mercado de la telefonía, tanto fija y móvil, es dominado en la actualidad por los mismos tres operadores, a saber, Telecomunicaciones de Guatemala, S.A., comercialmente conocido como TELGUA, Comunicaciones Celulares, S.A., comercialmente conocido como TIGO y Claro Guatemala.

De conformidad con los registros oficiales de la Superintendencia de Telecomunicaciones, al final del primer semestre del año 2020 la totalidad de líneas en operación, entre líneas fijas y usuarios móviles en operación es de 22 599 830.

En cuanto al comportamiento histórico de crecimiento de la telefonía fija en Guatemala, este se registra por la Superintendencia de Telecomunicaciones desde su creación con la Ley General de Telecomunicaciones. De acuerdo con el boletín estadístico del primer semestre del año 2020 las líneas fijas en operación en el año 1997 fueron 429 712. Sin embargo, al compararlo con el número actual está claro que la telefonía fija ha avanzado tanto en líneas de operación como en desarrollo técnico y funcional.



En cuanto al comportamiento histórico de crecimiento de la telefonía móvil en Guatemala los usuarios móviles en operación en el año de 1997 eran apenas 64 194. Fue hasta el año 2006 que se reflejó un crecimiento significativo, registrando 7 178 745 usuarios móviles. Esto, a pesar de que para el año 2020, en comparación con el año 1997, la cantidad de usuarios móviles en operación creció descomunalmente. Este último año no refleja el mejor momento de la telefonía móvil. Ello, en la medida que fue en el año 2013 que se registró el mayor número de usuarios móviles, con un total de 21 716 357. Es decir, 1 366 466 usuarios móviles más que en el primer semestre del año 2020, el cual registró la totalidad de 20 349 891.

Con base en las estadísticas presentadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones, las cuales reflejan el número de líneas fijas (telefonía fija) y de usuarios móviles (telefonía móvil), desde el año de 1997 al primer semestre del año 2020, se puede concluir que, a pesar de que en algunos años los números han disminuido, el flujo de crecimiento ha sido continuo. Con ello, para el primer semestre del año 2020 la telefonía ha crecido inmensamente y continua con la misma tendencia. La totalidad de las líneas fijas y usuarios móviles activos reflejan que la situación actual de la telefonía es excelente. Asimismo, esta se encuentra dominada principalmente por tres operadores principales.



3.4. Impuesto a las líneas de telefonía fija o móvil en Guatemala (Decreto 22-2014 del Congreso de la República)

El Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil fue un impuesto que pretendió entrar en vigencia el 1 de enero del año 2015 con el Decreto 22-2014 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014. Entre las consideraciones de dicho decreto se estableció que era necesario su creación para fortalecer la carga tributaria y el gasto social prioritario a efecto de destinar los recursos que se obtuvieran de dicho impuesto al financiamiento de programas sociales que beneficiaran a familias en condición de pobreza y extrema pobreza en el área rural. Asimismo, que su creación respondía a los compromisos adoptados por el Estado de Guatemala en los Acuerdos de Paz referentes a legislación y fortalecimiento de la recaudación tributaria que posibilitarían el cumplimiento de metas relativas a elevar la carga tributaria.

El Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil fue desarrollado del artículo 62 al artículo 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014. En dichos artículos se describe cada uno de los elementos que componen dicho impuesto.

De acuerdo con este decreto, y para entender todo lo referente a este impuesto, se realizaron una serie de definiciones como qué es telecomunicación, telefonía fija, telefonía móvil, línea asignada y operador de telefonía fija o móvil.



En este sentido, se definió la telecomunicación como toda transmisión, emisión o recepción de signos, señales, escritos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radioelectricidad, medio óptico u otro sistema electromagnético.

Asimismo, la telefonía fija se definió como la telecomunicación destinada principalmente al intercambio de información por medio de la palabra, datos, sonidos, imágenes y música que no permite la movilidad del dispositivo transmisor-receptor.

Por otro lado, la telefonía móvil se definió como la telecomunicación destinada principalmente al intercambio de información por medio de la palabra, datos, sonidos, imágenes y música, que permite la movilidad del dispositivo transmisor-receptor mediante una red de acceso inalámbrico. La diferencia entre ambos tipos de telefonía radica básicamente en la posibilidad de trasladar el dispositivo transmisor-receptor de un lugar a otro.

Por línea asignada debía entenderse el número de teléfono o terminal fijo o móvil asignado por la Superintendencia de Telecomunicaciones al sujeto pasivo de este tributo.



Asimismo, por operador de telefonía fija o móvil debía entenderse la persona individual o jurídica que posee o administra una red de telecomunicaciones de telefonía fija o móvil, además, que se encuentre inscrita en la Superintendencia de Telecomunicaciones como operadora de la red comercial.

De acuerdo con el decreto anteriormente mencionado, la materia de este tributo radicaba en ser un impuesto mensual sobre las líneas de telefonía fija o móvil. Estas se encontraban asignadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones (SIT), a los operadores de tales líneas, autorizados y registrados por esta. Asimismo, se estableció que el hecho generador de este tributo era la tenencia de líneas asignadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones, en la red de telefonía fija o móvil.

El sujeto activo de este impuesto evidentemente era el Estado, quien a través de la Superintendencia de Administración Tributaria tendría a su cargo la recaudación, control, administración y fiscalización del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil. Además, contando con el apoyo técnico de la Superintendencia de Telecomunicaciones, quien brindaría información sobre el campo de la telecomunicación cuando así se le requiriera. Los contribuyentes de este tributo serían las personas individuales o jurídicas operadores de telefonía fija o móvil que tuvieran asignadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones. Esto en virtud de que tal y como lo establece la Ley General de Telecomunicaciones, es función de este organismo técnico llevar el registro de todas las líneas de teléfonos móviles y usuarios móviles.



El tipo impositivo del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil era de cinco quetzales por cada línea asignada de telefonía fija o móvil en la red a cargo del sujeto pasivo. En el caso de centrales de llamadas o líneas concentradoras de llamadas el tipo impositivo era de cien quetzales. Es decir, no importaba si la línea estaba en uso o no, dado que el tipo impositivo se asignaría únicamente tomando en cuenta el número de líneas asignadas al sujeto pasivo.

Respecto a la base imponible de este impuesto se estableció el total de líneas asignadas de telefonía fija o móvil a cargo de los contribuyentes. Para efectos de determinar este impuesto se consideró que del total de líneas asignadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones, el 5 % de las mismas que no estuviesen activas por cualquiera razón técnica o comercial, debía ser restado de la base imponible, por lo que la base imponible sería el noventa y cinco por ciento (95 %) del total de líneas asignadas. Esto debía ser determinado multiplicando el tipo impositivo por el 95 % del total de líneas asignadas de telefonía fija o móvil en la red a cargo del sujeto pasivo.

Este impuesto debía ser cancelado por el sujeto pasivo mensualmente los primeros 10 días hábiles del mes siguiente. El periodo impositivo del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil era mensual y se computaba por cada mes calendario vencido. Por esta razón, debía ser cancelado al mes siguiente mediante declaración jurada.



Con base en la interpretación del Decreto 22-2014 del Congreso de la República de Guatemala puede definirse al Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil como las prestaciones de dinero que exige el Estado de Guatemala a las personas individuales o jurídicas, en calidad de contribuyente y a todos aquellos operadores que tengan asignados por la Superintendencia de Telecomunicaciones líneas de teléfono fijo o móvil, quedando exentos aquellas líneas de teléfono público y líneas de teléfono comunitario.

De conformidad con la Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014, la finalidad de este tributo era la ejecución de programas sociales en beneficio de las personas en condición de pobreza y extrema pobreza. Esto, sobre todo, principalmente del área rural. De acuerdo con este cuerpo legal el tributo a la telefonía recaudaría para el año 2015 la cantidad de un mil trescientos cuarenta y cuatro millones de quetzales (Q1 344 000 000).

Al tomar en consideración los datos estadísticos de la Superintendencia de Telecomunicaciones, en los cuales se estableció el desarrollo de la telefonía a través del tiempo, así como las millones de líneas de teléfono fijo y usuarios móviles que, para el primer semestre del año 2020, utilizaron el espectro radioeléctrico que hacen posible las comunicaciones mediante dispositivos transmisores y receptores de información, se esperaba por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria un aporte alto para el país. Esto, específicamente, para los programas sociales en beneficio de las personas en condición de pobreza y extrema pobreza del área rural. Sin embargo,

lamentablemente y a pesar de la finalidad y los ingresos económicos que se esperaban de la recaudación del impuesto, fue derogado por ser declarado inconstitucional por la Corte de Constitucionalidad mediante sentencia de fecha 17 de septiembre del año 2015.



3.5. Normativas internacionales vigentes que imponen tributos a la telefonía fija o móvil en otros países

A pesar de la situación actual de Guatemala en cuanto a la legislación y derogación por declaratoria de inconstitucionalidad del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil, existen diversas leyes internacionales en materia tributaria vigentes que gravan, ya sea como impuesto, tasa o contribución la telefonía fija o móvil o el uso del espacio radioeléctrico por las líneas de teléfono. Por esta razón, se mencionaran dos cuerpos legales vigentes con el objeto de establecer que en otros países ha sido posible crear y recaudar tributos en materia de telecomunicaciones, específicamente la telefonía.

3.5.1. Impuesto sobre el abono de telefonía celular de Argentina, Ley 26.573 del Senado y Cámara de diputados de la nación de Argentina, y su reglamento el Decreto 583/2010 del Poder Ejecutivo de la nación de Argentina

La ley 26.573 del Senado y Cámara de diputados de la nación de Argentina se encuentra vigente desde el 21 de diciembre de 2009. Mediante esta ley se creó el Ente Nacional de Alto Rendimiento Deportivo, el cual tiene a su cargo la gestión y coordinación de apoyos económicos para la implementación y desarrollo del deporte de alto nivel. Entre los apoyos económicos que tiene la capacidad de otorgar se encuentran honorarios de



entrenadores y técnicos, asignación de becas a deportistas con actividades y competencias deportivas de alto nivel, contratación de especialistas en ciencias aplicadas al deporte argentino, adquirir los elementos necesarios para el entrenamiento de los deportistas, cobertura médico-asistencial de los deportistas, entrenadores y técnicos, y cualquier otro apoyo económico justificable que se derive y fomente el deporte de alto nivel. Esta ley es fundamental para el impuesto sobre el abono de telefonía celular en virtud de que a través de esta se creó dicho impuesto en Argentina y se estableció que el Ente Nacional de Alto Rendimiento Deportivo (ENARD) tiene a su cargo la administración de dicho tributo.

La finalidad del Impuesto sobre el Abono de Telefonía Celular es promover el deporte olímpico de alto nivel a través de la creación del Ente Nacional de Alto Rendimiento Deportivo (ENARD).

De conformidad con el artículo 35 de la ley 26.573, la alícuota de este impuesto será del 1 % aplicado a su base imponible. Es decir, aplicado sobre el precio del abono que las empresas de telefonía celular y las que obtengan concesiones o licencias en el futuro facturen a sus clientes. Esto, con excepción del Impuesto al Valor Agregado, con motivo de los servicios brindados de radiocomunicación móvil celular, de telefonía móvil y de comunicaciones personales.



En el reglamento de la ley, en cuanto a la base imponible, se establece que debe entenderse por abono el monto que se factura a los clientes por cualquier concepto, excepto el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Además, con motivo de los servicios brindados por las empresas de telefonía celular por servicios de telecomunicaciones bajo cualquiera de las modalidades previstas. Quedan excluidos de la base de cálculo los importes que el cliente abone cuando haya contratado el servicio íntegramente bajo la modalidad prepago y la empresa de telefonía celular no emita factura. En el reglamento se esclarece que el impuesto es específico a la telefonía y es diferente al Impuesto al Valor Agregado.

La forma de pago de dicho impuesto, tal y como lo establece la ley, es percibida y girada mensualmente por la empresa prestataria de la telecomunicación a la cuenta que a ese solo efecto mantendrá el Ente Nacional de Alto Rendimiento Deportivo en el Banco de la Nación Argentina.

3.5.2. Tasas de telecomunicaciones, Real Decreto 1620/2005 del Poder Ejecutivo de España que regula las tasas establecidas en la Ley General de Telecomunicaciones 09/2014 de España

El Real Decreto 1620/2005 del Poder Ejecutivo de España se encuentra vigente desde el 1 de enero de 2006. En este Real Decreto se reglamentó todo lo relativo a las tasas de telecomunicaciones que se encuentren reguladas en la Ley General de Telecomunicaciones 09/2014. Las tasas de telecomunicaciones en España, de conformidad con dicha ley, se dividen en tasa general de operadores, tasa por

numeración, direccionamiento y determinación telefónica, tasa por reserva del dominio público radioeléctrico y tasas de telecomunicaciones.



En el anexo I de la Ley 09/2014 se describen cada una de las tasas de telecomunicaciones anteriormente referidas. Ello, con todos los elementos propios de las tasas como una subclase de tributo. Sin embargo, de todas ellas, la tasa por numeración, direccionamiento y determinación telefónica posee aspectos similares al hecho imponible y tipo impositivo del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil en Guatemala. Por esta razón se describirá únicamente esta.

De conformidad con la normativa española, constituye el hecho imponible de la tasa de numeración, direccionamiento y determinación telefónica el otorgamiento de derechos de uso de números, direcciones o nombres. Los sujetos pasivos de dicha tasa son las personas físicas o jurídicas beneficiarias de derechos de uso.

El periodo impositivo es anual, al igual que para todas las tasas, y este se devenga el 1 de enero de cada año, excepto la del período inicial, que se devengará en la fecha que se produzca el otorgamiento de los derechos de uso.

El importe de la tasa de numeración, direccionamiento y determinación de la exacción será el resultado de multiplicar la cantidad de números, direcciones o nombres cuyos

derechos de uso se hayan otorgado por el valor de cada uno de ellos, el cual podrá ser diferente en función de los servicios y planes correspondientes.



De conformidad con la Ley 09/2014, las tasas en materia de telecomunicaciones tiene como finalidad cubrir los gastos administrativos que ocasione el trabajo de regulación relativo a la preparación y puesta en práctica del derecho comunitario derivado y actos administrativos, como los relativos a la interconexión y acceso. Asimismo, los que ocasionen la gestión, control y ejecución del régimen establecido en la ley. Además, los que ocasionen la gestión, control y ejecución de los derechos de ocupación del dominio público, los derechos de uso del dominio público radioeléctrico y la numeración. Por otro lado, la gestión de las notificaciones. Por último, los gastos de cooperación internacional, armonización y normalización y el análisis de mercado.

El Real Decreto 1620/2005 del Poder Ejecutivo de España hace referencia a que el procedimiento para la recaudación de todas las tasas en materia de telecomunicaciones descritas en el anexo ya indicado se debe realizar conforme a lo prescrito en la Ley 8/1989 (Ley de Tasas y Precios Públicos).

La Ley de Tasas y Precios Públicos establece que la recaudación de cualquier tipo de tasas en España (incluso las referentes a la telefonía), corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda. Sin embargo, de acuerdo con la naturaleza y características de cada tasa podrá establecerse reglamentariamente la participación en el procedimiento de

gestión tributaria y de otros organismos distintos al ministerio ya referido. Sin embargo, respecto a las tasas en materia de telecomunicaciones la labor le corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda. El rendimiento de la tasa ingresará en el Tesoro Público a través del Ministerio de Economía y Hacienda.

De lo anterior se infiere que las tasas en materia de telecomunicaciones fijadas en España responden a lo que doctrinariamente se ha establecido para esta clase de tributo. Ello, en la medida que de acuerdo con la Ley 09/2014 (Ley General de Telecomunicaciones de España), estas tienen como finalidad exigir de un sujeto pasivo específico cierta cantidad de dinero a cambio de la gestión, control y ejecución de los derechos de ocupación del dominio público. Es decir, los derechos de uso del dominio público radioeléctrico y la numeración. En este sentido, la persona individual o jurídica que en España se beneficie de este bien o servicio debe tributar en favor del Estado. A pesar de que una de sus finalidades de las tasas en materia de telecomunicaciones es solventar los gastos administrativos en todas las gestiones, el aporte económico recaudado no es considerado un gasto administrativo sino un tributo que ingresa al erario público por medio del Ministerio de Economía y Hacienda.

3.6. Inconstitucionalidad general parcial del Decreto 22-2014 del Congreso de la República con relación al Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil

Con fecha 17 de septiembre de 2015 la Corte de Constitucionalidad, integrada por los magistrados Gloria Patricia Porras Escobar (magistrada presidente), Mauro Roderico Chacón Corado, Héctor Hugo Pérez Aguilera, Roberto Molina Barreto, María de los

Ángeles Araujo Bohr, Juan Carlos Medina Salas y Héctor Efraín Trujillo Aldana, dicto sentencia dentro de los expedientes número 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015 en los cuales se plantearon una diversidad de inconstitucionalidades generales parciales en contra del Decreto 22-2014 del Congreso de la República de Guatemala.

Entre las inconstitucionalidades planteadas en contra la Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014, Decreto 22-2014 del Congreso de la República, se solicitaba la declaratoria de inconstitucionalidad sobre los artículos 62 al 74 de dicho cuerpo legal, los cuales contenían el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil. Es importante mencionar que no todas las acciones de inconstitucionalidad planteadas iban en contra de los artículos 62 al 74 de dicha normativa, los cuales regulaban el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil. Ello, en virtud de que algunas iban dirigidas en contra de disposiciones de ejecución presupuestaria e impuesto a la distribución, entre otras.

Entre las personas individuales y jurídicas que plantearon inconstitucionalidades en contra del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil (artículo del 52 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República) se encuentran Rosa María Porta de Garoz (independiente), Ovidio Joel Domingo Bámaca, alcalde municipal de San Miguel Ixtahuacán, San Marcos, la Cámara del Agro (CACIF), el jefe de bloque de la Unidad

Nacional de la Esperanza y diversos diputados del Congreso de la República y la Cámara de Industria de Guatemala.



3.6.1. Antecedentes y fundamentos jurídicos de la impugnación

De conformidad con la sentencia de fecha 17 de septiembre de 2015 emitida por la Corte de Constitucionalidad, los argumentos de los accionantes fueron los siguientes.

- Rosa María Montenegro Porta de Garoz, quien actuó de forma independiente, indicó lo siguiente: **a)** que los artículos del 62 al 75 cuestionados, vulneran el artículo 238, inciso a), de la Constitución Política de la República de Guatemala, que obliga a que en la aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos de cada año fiscal se sigan las normas que conforme a la Constitución Política se somete su discusión y aprobación. En este caso, se violó específicamente el artículo 19 de la Ley Orgánica del Presupuesto, que establece que dentro de la Ley que aprueba el presupuesto General de Ingresos y Egresos de cada año, no pueden incluirse normas que creen, modifiquen o supriman tributos. **b)** Que las disposiciones ordinarias relacionadas transgreden también el artículo 171 inciso b) de la Constitución Política de la República de Guatemala porque, de conformidad con el mismo, es función del Congreso de la República de Guatemala aprobar, improbar o modificar el presupuesto, no adicionarlo con disposiciones no presupuestarias tales como leyes que establecen nuevos tributos o modificaciones al Código Penal. **c)** Así también que las disposiciones cuestionadas vulneran el artículo 237 constitucional, pues estas son contrarias al contenido programático respecto al presupuesto de ingresos y egresos



del Estado. El contenido programático, como se ha expresado anteriormente, implica una declaración de lo que se piensa hacer, pero no un ejercicio de *ius imperium* o del poder tributario del Estado, por lo que incluir dentro de una normativa de carácter programático que solo es ley en el sentido formal, normas permanentes, imperativas y obligatorias, contraviene el sentido propio de la regulación del presupuesto general de ingresos y egresos de la nación” (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 4).

- Ovidio Joel Domingo Bámaca, alcalde municipal de San Miguel Ixtahuacán del departamento de San Marcos planteó sus argumentos puntualizando lo siguiente. “(...) **b)** En Guatemala, la Constitución Política de la República regula en el capítulo IV, del Título V, las bases constitucionales del presupuesto, asimismo, ordena la creación la Ley Orgánica del Presupuesto, actualmente el Decreto 101-97, la cual regula todo lo relacionado a la formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. Es importante destacar la relación que, por disposición constitucional expresa, establece la Ley Suprema en sus artículos 237 y 238 con la Ley Orgánica del Presupuesto. La relación de estas normas implica: 1) la existencia de una ley que rige como norma especial todo lo relativo a la materia presupuestaria, establecida por un claro e imperativo mandato constitucional. Y, 2) el ejemplo clarísimo de que, tratándose de materias presupuestarias, el ejercicio del poder está sujeto a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley. **c)** El Congreso de la República podría argumentar que existe una práctica parlamentaria en derecho comparado y, en Guatemala, de reformar varias leyes en un solo acto, es



decir, promulgando un solo decreto. Sin embargo, dicha práctica ha sucedido cuando el decreto que da origen a las múltiples leyes que se reforman tiene la naturaleza jurídica de una ley ordinaria. No importa que el decreto haya sido aprobado por mayoría calificada o mediante el procedimiento de urgencia nacional, dicho decreto siempre tiene rango de ley ordinaria. En este sentido, lo que entra en contradicción con la Constitución Política de la República de Guatemala es el hecho que un decreto que no tiene la naturaleza de una ley ordinaria, y que tiene un rango inferior supeditada a la Ley Orgánica del Presupuesto y a la Ley Fundamental, incluya separaciones en libros que se refieren a modificaciones de distintas leyes ordinarias (...)

f) La disposición cuestionada transgrede el artículo 238 constitucional (...), en este sentido, dicha norma suprema prohíbe que el decreto que aprueba el presupuesto anual contenga normas permanentes que afecten obligaciones a todas las personas. Agregando que es importante lo regulado en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Presupuesto, en cuanto a que la ley que aprueba el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado constará de tres títulos (...), y específicamente que dentro del último título no podrán incluirse normas de carácter permanente (...), ni de creación, modificación o supresión de tributos y otros ingresos (...)" (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 28).

- La Cámara de Comercio de Guatemala, entre los argumentos que fundamentan su impugnación puntualiza lo siguiente. "En cuanto a los artículos cuestionados, en el orden y de la forma siguiente: **a)** referente a los artículos 61 al 80 del Decreto cuestionado: a.1) que los mismos vulneran los artículo 237 y 238 de la Constitución



Política de la República de Guatemala, ello porque el decreto cuestionado y denominado "Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014" en su Libro II, Capítulo II, que contiene las normas impugnadas, establece aspectos tributarios de naturaleza permanente y general que no tienen lugar dentro de un acto legislativo que aprueba el presupuesto general del Estado (...) La creación o reforma de normas ordinarias de carácter general, incluyendo la reforma a la Ley de Minería, el establecimiento de un Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil (...) no podían incluirse dentro del acto legislativo por medio del cual se estableció el presupuesto anual del año dos mil quince y, por lo tanto, son inconstitucionales, porque el presupuesto es 'la expresión contable del plan económico de la Hacienda Pública para un periodo determinado', el cual es anual y se aprueba por medio de un acto legislativo que se diferencia de otros decretos emitidos por el Congreso de la República. Incluso a nivel constitucional se distingue de una ley ordinaria ya que es un acto en el cual: i) únicamente el presidente de la República tiene iniciativa de ley (artículo 171, inciso b, y 183, inciso j, de la Constitución). ii) Tiene un plazo específico de ciento veinte días de anticipación al próximo ejercicio fiscal en el cual debe enviarse un proyecto (artículo 183, inciso j, de la Constitución). iii) Se rige por una ley Orgánica del Presupuesto constitucionalmente ordenada (artículo 238 de la Constitución). iv) Debe de ser aprobado a más tardar treinta días antes de su vigencia (artículo 171, inciso b, de la Constitución). Y, v) se renueva automáticamente en caso de no ser aprobado uno nuevo para un año subsiguiente (artículo 171, inciso b, de la Constitución). Estas características, entre otras, diferencian notablemente el acto legislativo de aprobación presupuestaria de



otros actos legislativos y, especialmente, de la emisión de leyes ordinarias por medio de las cuales pueden establecerse tributos o modificarse leyes ordinarias. (...) La limitación aplicable a la aprobación del presupuesto que le impide al Congreso de la República establecer normas de carácter general y tributos se deriva de los artículos 237 y 238 de la Constitución. El artículo 237 constitucional establece que el presupuesto debe aprobarse para cada ejercicio fiscal y el cual ‘incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y los gastos por realizar’, por lo que se puede afirmar que esa norma es limitativa en cuanto a la potestad legislativa en el acto de aprobación y la limita a la estimación de ingresos y egresos. (...) Al establecer tributos en la aprobación del presupuesto, el Congreso se excedió en las facultades que le son constitucionalmente otorgadas, vulnera el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 2º constitucional, ello porque la aprobación de los artículos 61 al 80 impugnados están contenidos dentro de un decreto al cual le es aplicable la Ley Orgánica del Presupuesto” (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 33).

- Asimismo, la Cámara de Comercio puntualizó que dichos artículos vulneraban el principio de reserva de ley y el principio de capacidad de pago de la siguiente forma. “Transgrede el artículo 239 constitucional, el cual contiene una reserva de ley, estableciendo con claridad que las materias relacionadas con la creación de tributos están reservadas al Organismo Legislativo por medio de leyes. La reserva de ley contenida en esa norma constitucional no se refiere a cualquier acto legislativo independiente de su denominación como “ley”, sino a la creación de situaciones



jurídicas generales, abstractas e impersonales, que impone obligaciones y crea derechos cuyo contenido es eminentemente normativo. Al efecto, la Corte de Constitucionalidad ha señalado que la única fuente creadora de impuestos y que puede determinar las bases de recaudación es la ley en sentido formal y material. Para que la ley tributaria pueda ser considerada como tal, en sentido formal, debe ser decretada por el órgano competente de conformidad con la Constitución, cumpliendo con el proceso legislativo regulado en la norma constitucional y en sentido material, que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales de aplicación general. Esa ley creadora de tributos debe ser emitida conforme al artículo 171, inciso c), de la Constitución, de tal forma que el proceso de aprobación de tributos es el requerido para las leyes ordinarias. El acto legislativo que contiene las normas impugnadas no fue realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 171, inciso c) constitucional, el cual ni se menciona en el por tanto del Decreto 22-2014 y solamente es un acto legislativo que surge para la aprobación del Presupuesto y, por lo tanto, no es una ley ordinaria. a.5) Transgrede el principio de capacidad de pago regulado en el artículo 243 constitucional, pues el hecho generador establecido en el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil es 'la tenencia de líneas asignadas por la Superintendencia de Telecomunicaciones en la red de telefonía fija o móvil'. Lo cual no constituye un revelador de la capacidad contributiva del contribuyente, es decir, no refleja la aptitud económica del contribuyente para hacer frente al impuesto creado, ya que la simple tenencia no implica que se obtenga una rentabilidad comercial de esta. La tenencia o posesión de activos en determinada actividad económica no supone necesariamente el éxito de la misma y, por ende, la solvencia económica para pagar un impuesto" (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes

acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, ~~101-2015, 118-2015~~ y 167-2015, 2009, p. 35).



Los argumentos resumidos de cada acción de constitucionalidad se encuentran dentro de la sentencia ya referida. La Corte de Constitucionalidad estableció que el fundamento de sus impugnaciones radicaba en la vulneración a los artículos 2, 237, 238, 239 y 243 de la Constitución Política de la República.

3.6.2. Con relación al trámite de la inconstitucionalidad general parcial

Al momento de plantearse las acciones de inconstitucionalidad sobre los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República, Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014, se otorgó, con fundamento en lo resuelto en el Auto 29 de diciembre de 2014 de los expedientes acumulados 6011-2014, 6025-2014, 6026-2014 y 6027-2014, un amparo provisional. Como efecto positivo se suspendió el acto de entrada en vigencia de los artículos ya citados de dicho decreto. En su momento se dio audiencia por 15 días al Congreso de la República, al presidente de la República, al Ministerio de Finanzas Públicas, a la Superintendencia de Administración Tributaria y al Ministerio Público.

En el momento procesal oportuno se señaló y se llevó a cabo la vista respectiva, en la cual todos los accionantes reiteraron sus argumentos y alegatos solicitando que se



declaran con lugar dichas acciones de inconstitucionalidad. A los sujetos a los que se les confirió audiencia por 15 días ratificaron sus argumentos y alegatos, solicitando que las acciones de inconstitucionalidad planteadas se declararan sin lugar.

3.6.3. Alegatos del Congreso de la República, Presidente de la República, Superintendencia de Administración Tributaria y Ministerio Público

Al momento de otorgarse audiencia por 15 días al Congreso de la República de Guatemala, este planteó sus argumentos con relación a la oposición de la postura de declarar inconstitucionalidad de los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República. Al respecto, el organismo legislativo puntualizo lo siguiente. “(...) ii) En lo que respecta a la denuncia de inconstitucionalidad de los artículos 61 al 80, la accionante se limita a denunciar la violación del principio de legalidad en materia tributaria, pero ello lo hace descansar en la afirmación, que de conformidad con la Ley Orgánica del Presupuesto, la creación de tributos y las bases de recaudación solo pueden estar contenidos en una ley ordinaria en sentido material y formal emitida por el Congreso de la República y no mediante un acto legislativo de aprobación presupuestaria que no tiene naturaleza jurídica de ley ordinaria. (...) El Decreto 22-2014 es resultado del ejercicio de la potestad legislativa que constitucionalmente corresponde al Congreso de la República según lo establece el inciso a) del artículo 171 de la Norma Suprema, es decir, no se restringe a la facultad prevista en el inciso b) del artículo cuestionado. (...) El Decreto 22-2014 comprende, pero no se limita a la aprobación del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015, como se confirma de la lectura del contenido de su libro I, el que a su vez se divide en tres títulos (Presupuesto



de Ingresos, Presupuesto de Egresos y Disposiciones Generales), tal y como lo dispone el 19 de la Ley Orgánica del Presupuesto. En las Disposiciones Generales del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015, no se ha infringido la restricción o limitación que contempla el artículo 19 de la Ley Orgánica del Presupuesto, pues en dicho título III se ha atendido la prescripción en cuanto que 'no podrán incluirse normas de carácter permanente ni se crearán, por ellas, entidades administrativas, de reforma o derogatoria de vigentes, ni de creación, modificación o supresión de tributos u otros ingresos'. En efecto, en el título III del libro I del Decreto 22-2014 no se ha creado, modificado ni suprimido tributo alguno, ni tampoco se ha procedido a reformar o derogar leyes vigentes. La creación y regulación del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil no se encuentra contenida dentro del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015, ni mucho menos en el título III de este (Disposiciones Generales), sino que se ha comprendido en el libro II del Decreto 22-2014" (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 40).

La oposición del Congreso de la República radicó en que era facultad de dicho organismo decretar, modificar o derogar tributos. Asimismo, que en el Decreto 22-2014 no se vulneró ninguna disposición de la Ley General del Presupuesto, ni mucho menos la Constitución Política de la República.

Por otro lado, el presidente de la República expresó lo siguiente. "i) Los memoriales que contienen las inconstitucionalidades generales parciales planteadas, carecen de las



exigencias establecidas en el artículo 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que literalmente dice '(...) expresando en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación', ya que no indican los motivos jurídicos confrontativos de sus denuncias. Las acciones planteadas comparan normas contenidas en el Decreto Número 22-2014 del Congreso de la República y normas contenidas en el Decreto Número 101-97 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Presupuesto, es decir, dos leyes ordinarias de la misma jerarquía. En ningún momento hacen el análisis confrontativo con la Constitución Política de la República de Guatemala, y omiten señalar claramente las normas constitucionales violadas, es decir, que se incumplió con un requisito de carácter formal que se requiere para plantear ese tipo de acciones, toda vez que hay una falta de señalamiento puntual de la normativa constitucional que se estima vulnerada, porque no es suficiente citar los artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala" (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 42).

La oposición del presidente de la República radicaba en que, según sus argumentos, las acciones de inconstitucionalidad planteadas no eran claras y no llenaban los formalismos establecidos de conformidad con la ley específica. Asimismo, puntualizó que en ninguna acción de inconstitucionalidad se describía el derecho constitucional vulnerado por la normativa impugnada, únicamente se hacían mención de los artículos sin tener vinculación alguna con la normativa que se deseaba declarar inconstitucional.



Asimismo, entre los argumentos de oposición se hizo referencia a lo expresado por la Superintendencia de Administración Tributaria. Esta se pronunció de la siguiente forma: “Al darle lectura íntegra a los memoriales contentivos de las inconstitucionalidades planteadas, no es posible ubicar con la precisión requerida por los artículos 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y 29 del Acuerdo número 3-89 de la Corte de Constitucionalidad (*sic*), la expresión, en forma separada, razonada y clara, de los motivos jurídicos en que descansa cada una de las impugnaciones que permitan identificar con precisión las normas concretas de la Constitución Política de la República que resultan contravenidas por las normas impugnadas, que individualizadamente sustentan la inconstitucionalidad interpuesta, lo cual impide efectuar la correspondiente confrontación jurídica que permita a la Corte de Constitucionalidad examinar y determinar la existencia de una colisión que haga necesaria la exclusión de determinada norma de la ley impugnada del ordenamiento jurídico que nos rige. ii) La intención del legislador al emitir el Decreto 22-2014 del Congreso de la República de Guatemala fue la de concretar los siguientes resultados: a) mejorar la recaudación impositiva y el fortalecimiento de las finanzas públicas, a efecto de cumplir con efectividad las obligaciones financieras en cada ejercicio fiscal, mediante el incremento de los tributos existentes y conforme a las necesidades del Estado, ello de acuerdo con la equidad y justicia tributaria (...) iii) la potestad legislativa corresponde al Congreso de la República, en ese sentido, y en virtud del principio *in dubio pro legislatore*, es facultad del Congreso de la República de Guatemala legislar conforme lo estimen conveniente, teniendo las normas emitidas una presunción de constitucionalidad, es decir, que las normas emitidas son congruentes con el texto constitucional, por lo que la declaración de inconstitucionalidad de normas procede cuando pueda advertirse contradicción con la Constitución Política de la

República de Guatemala. En caso contrario, debe respetarse la potestad de su emisor, por cuanto que se le ha dado facultad para decidir políticas legislativas” (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 44).



La oposición de la Superintendencia de Administración Tributaria versaba en que las acciones de inconstitucionalidad planteadas carecían de claridad y requisitos establecidos por la ley para dicha acción. Además, que la emisión del Decreto 22-2014 del Congreso de la República se realizó por dicho organismo atendiendo únicamente a sus facultades plenamente reconocidas por la Constitución y que el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil cumplía con todos los preceptos legales necesarios para garantizar la justicia tributaria, así como también atendía a una finalidad concreta y básica de la población de conformidad con los compromisos adquiridos con la firma de los acuerdos de paz.

3.6.4. Consideraciones de la Corte de Constitucionalidad para declarar inconstitucional el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil

Inicialmente, la Corte de Constitucionalidad precisó cuáles eran los artículos violentados por el cúmulo de acciones de inconstitucionalidad planteadas en contra del Decreto 22-2014 del Congreso de la República. Así, establecieron que con la vigencia de los artículos impugnados, entre ellos los artículos 62 al 74 que regulaban todo lo relativo al Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil y sus elementos, se vulneraba el artículo 237 constitucional que establece que el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del



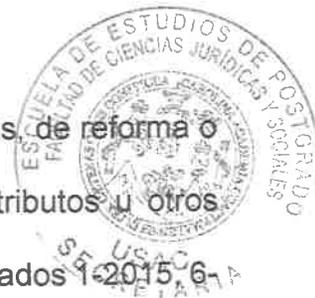
Estado aprobado para cada ejercicio fiscal debía incluir la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones a realizar. En este sentido, la unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura es programática. Por lo tanto, determinaron que se vulneraba el artículo 238 constitucional que establece que la Ley Orgánica del Presupuesto regulara todo lo relacionado con la formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado. Determinaron también que se vulneraba el artículo 239 constitucional que establece la facultad exclusiva del Congreso de la República de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, y los principios que en dicho artículo se consagran. Por último, determinaron que se vulneraba el artículo 243 constitucional que preceptúa que el sistema tributario debe ser justo y equitativo (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009).

Específicamente, los magistrados de la honorable Corte de Constitucionalidad, en cuanto a los artículos constitucionales vulnerados por los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-14 del Congreso de la República, puntualizaron lo siguiente: “Los accionantes basan fundamentalmente sus argumentaciones sobre los artículos y apartados cuestionados, de la siguiente forma: **i)** (...); **ii)** (...); **iii)** (...); **iv)** (...); **v)** en cuanto a las disposiciones contenidas en los artículos del 61 al 80 denunciados, y que contienen reformas a la Ley de Minería, Código Penal, Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, y creación del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija y Móvil. Estos confrontan la regulación legal contenida en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Presupuesto, referente a que en la Ley del Presupuesto de Ingreso y Egresos de la Nación no podrán

establecerse normas de carácter permanente, ni se crearán, por ellas, entidades administrativas, de reforma o derogatoria de vigentes, ni de creación, modificación o supresión de tributos u otros ingresos, por lo que cada uno de los artículos citados **transgreden los artículos 2, 237 y 238 de la Constitución Política de la República de Guatemala**” (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 59).

La Corte de Constitucionalidad, al hacer el análisis de estos artículos constitucionales, para el efecto, con relación al Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado y su naturaleza, estableció lo siguiente: “Formalmente, la ley que apruebe el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado deberá constar de tres títulos cuyo contenido será: el primero lo referente al ‘Presupuesto de Ingresos’, integrado por todos aquellos ingresos de cualquier naturaleza que se estima percibir o recaudar durante el ejercicio fiscal, el financiamiento proveniente de erogaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero efectivo, y los excedentes de fondos que se estimen a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta, su presentación a nivel de detalle deberá responder a la tipificación de clase, sección, grupo y denominación de conformidad con el Manual de Clasificación Presupuestaria. El segundo denominado ‘Presupuesto de Egresos’ contendrá todos aquellos gastos que se estima se devengarán en el período, y el tercero esta contenido por las ‘Disposiciones Generales’, que incluirá las normas complementarias a la ley que regirán para cada ejercicio fiscal, específicamente preceptos que se relacionen directa y exclusivamente con la aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto, dentro de las cuales no podrán incluirse normas

de carácter permanente ni se crearán, por ellas, entidades administrativas, de reforma o derogatoria de vigentes, ni de creación, modificación o supresión de tributos u otros ingresos” (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 62).



Para robustecer las inconstitucionalidades planteadas fue fundamental establecer la naturaleza del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, ya que este es uno de los argumentos torales de la Corte de Constitucionalidad en su resolución. En este sentido, puntualizaron lo siguiente: “Con base en lo anteriormente considerado, corresponde ahora abordar un tema toral para fundamentar debidamente la decisión de este tribunal, y es lo relativo a la naturaleza jurídica de la disposición que emite anualmente el Organismo Legislativo para la aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egreso del Estado (...) Respecto del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, el artículo 237 constitucional establece que el mismo incluirá, para cada ejercicio fiscal, la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar, siendo obligatoria la unidad del mismo y su estructura programática (...) esta corte aprecia que la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado establece particularidades propias. Es así que, por su naturaleza temporal, la misma ha de ser emitida para un tiempo determinado (un año), a diferencia de las restantes leyes, que pueden o no serlo, según lo que en ellas se prevea, rigiendo el principio de duración indefinida, lo cual es típico de la mayoría de la leyes tributarias. Así también en cuanto a su contenido, la misma se ciñe a un procedimiento de gestión de recursos públicos, es decir en ella se ve plasmada las etapas de planificación, formulación, presentación, aprobación, ejecución y evaluación del presupuesto del sector público y, en cuanto a la



gestión para su aprobación, la misma está supeditada a un proceso prelegislativo, que implica las etapas de verificación, análisis, programación y consolidación de todas las dependencias del Organismo Ejecutivo y que continua con la presentación al Congreso de la República para su aprobación o improbación” (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 68).

Estas fueron las principales consideraciones especificadas por la Corte de Constitucionalidad en la sentencia de fecha 17 de septiembre de 2015 y que fundamentaron la declaratoria de inconstitucionalidad del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil que estuvo contenido de los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014.

3.6.5. Conclusiones de la Corte de Constitucionalidad en cuanto a los artículos 61 al 80 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República

Con fundamento en las consideraciones propias de la Corte de Constitucionalidad y los argumentos planteados por los accionantes de las inconstitucionalidades planteadas en su momento, la Honorable Corte emitió sus conclusiones finales previo a decretar la inconstitucionalidad de los artículos impugnados de dicho decreto. Así, declaró lo siguiente.



“Corresponde ahora abordar el tema de las disposiciones con contenido tributario y penal, es decir, los artículos 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78 y 80 denunciados, y que incluyeron reformas a la Ley de Minería, Código Penal, Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento, **y creación del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija y Móvil**. Al respecto, esta corte aprecia que la regulación legal contenida en el artículo 19 de la Ley Orgánica del Presupuesto, preceptúa que la ley que apruebe el Presupuesto de Ingreso y Egresos de la Nación constará únicamente de tres títulos, lo cual no es congruente con la forma establecida en el Decreto 22-2014. Agrega también la disposición de la Ley Orgánica referida que en el título de Disposiciones Generales no se podrán establecer normas de carácter permanente, ni se crearán, por ellas, entidades administrativas, de reforma o derogatoria de vigentes, ni de creación, modificación o supresión de tributos u otros ingresos, lo cual responde con el carácter temporal y de simple concreción cuantitativa de la ley del presupuesto anual. De lo anteriormente manifestado se puede concluir, en primer lugar, que la intención del legislador de prohibir el establecimiento de normas de carácter permanente en la ley que apruebe el presupuesto, no podría ser burlada o enervada por la introducción de títulos adicionales a los tres que manda la ley o, como en el presente caso, con la división del referido cuerpo normativo en ‘libros’, pues ello desnaturalizaría la finalidad de la prohibición aludida, constituiría un absurdo jurídico por el hecho de que la restricción es en cuanto a toda la ley aludida y no en forma particular a unos de sus títulos o partes. En segundo término, las características propias del cuerpo normativo objetado –acto legislativo de aprobación del presupuesto–, imposibilitan que en su emisión se puedan incluir aspectos, temas o materia distinta a la expresamente delimitada por la Ley Orgánica del Presupuesto, al no poseer la condición propia de precepto normativo



tendiente a normar actos jurídicos y, por el contrario, ser un acto legislativo de aprobación de un aspecto financiero del Estado. Por lo anteriormente considerado, este tribunal aprecia que, para el estudio de la normas impugnadas (artículos 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78 y 80) y las objeciones de inconstitucionalidad que pesan sobre ellas, es necesario establecer la naturaleza del acto legislativo que aprueba el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado para cada ejercicio fiscal. Al respecto, cabe señalar que el hecho de que determinados actos legislativos lleven el nombre de leyes, no significa que estas lo sean, porque no contienen ninguna norma de carácter general, sino que únicamente son actos legislativos formales –actos-condición. Como ya quedó plasmado en este fallo, el acto del legislativo por el que constitucionalmente debe aprobarse el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar, es decir, es un acto por el cual se aprueba anticipada y periódicamente los ingresos y los gastos del Estado. Por lo que, por la singularidad de la disposición que aprueba el presupuesto anual, su estructura normativa se debe circunscribir a la gestión de recursos públicos por un periodo de tiempo y, por lo tanto, no debe incluir deberes y obligaciones, porque este campo corresponde a la ley ordinaria, que es la única creadora de normas de aplicación general. Es decir que la ley presupuestaria está dirigida a regular las autorizaciones vinculantes únicamente como límite de acción de los poderes públicos para el uso y disposición de los recursos del Estado, por lo que el ámbito de validez de este acto legislativo se circunscribe a fijar los ingresos probables y los gastos autorizados de la administración pública, con las modalidades que para sus modificaciones y para presupuestos extraordinarios la misma Constitución señala. Lo anterior permite afirmar que, cuando se trata de una variación o



estimación de un tributo, habrá de cumplirse forzosamente con la exigencia constitucional de que la misma este prevista en una ley tributaria sustantiva, por exigencia de los principios de legalidad y reserva de ley. **Por lo anteriormente referido este tribunal arriba a la ineludible decisión de declarar inconstitucionales los artículos 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78 y 80 del decreto objetado, pues los mismos transgreden los principios de seguridad jurídica y de legalidad tributarias, consagrados en los artículos 2º y 239 constitucionales, así como el 238 constitucional** (Sentencia de Corte de Constitucionalidad, expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015, 2009, p. 72).

A través de estas consideraciones y conclusiones, la Corte de Constitucionalidad, posterior a llevar a cabo todo el trámite establecido en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, al analizar los argumentos de los accionantes, su alegatos, así como los alegatos de quienes se les corrió audiencia, declaró con lugar todas acciones de inconstitucionalidad general parcial contra los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República. En consecuencia, los artículos ya mencionados dejaron de surtir efecto y su expulsión se retrotrajo a partir del 1 de enero de 2015, primer día en el cual hubiera entrado en vigencia el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil.

3.7. Análisis de la sentencia de fecha 17 de septiembre de 2015 emitida por la Corte de Constitucionalidad en los expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015



La Corte de Constitucionalidad, dentro de los expedientes acumulados 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015 emitió sentencia con fecha 17 de septiembre de 2015. En dicha sentencia declaró con lugar la inconstitucionalidad general parcial en contra de los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República y dejó sin efecto legal los artículos que regulaban el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil. Así, materializó su finalidad primordial, que es la defensa del orden constitucional sobre cualquier otra ley de carácter ordinario o reglamentario. La resolución se realizó con el pleno de magistrados independientes.

Según lo considerado inicialmente por la Corte de Constitucionalidad en cuanto al régimen financiero, los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República que contenían el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil y sus elementos criterio vulneraban los artículos 2, 237 y 238 constitucional. En resumen, la Corte de Constitucionalidad infirió que los argumentos de las acciones planteadas en contra de los artículos del 62 al 74 del decreto 22-2014 del Congreso de la República fueron dirigidas a la transgresión que estos artículos ocasionaban sobre las normas constitucionales que regulan el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, y a transgresión que esto producía al régimen financiero del país. Es decir, la violación de los artículos 237 y 238 de la carta magna por la normativa en contra de la cual se accionó. Pocos de los accionantes se refirieron a la posible vulneración que estos



artículos proferían en contra de los principios tributarios consagrados en la carta magna. Entre estos, la capacidad de pago, doble o múltiple tributación o equidad y justicia tributaria. Ello, y a pesar de leves manifestaciones de esta posibilidad, la Corte de Constitucionalidad únicamente puntualizó como vulnerados los artículos 2, 237 y 238 constitucionales.

Respecto al artículo 2 de la carta magna la Corte de Constitucionalidad consideró que se vulneraba la seguridad jurídica. Esto era claro, definitivo, congruente y comprobable en virtud de que toda transgresión a la Constitución Política de la República deviene perjudicial para la población guatemalteca y, sobre todo, que el consentimiento y aprobación directa por parte de los organismos del Estado sobre leyes que vulneren la Constitución Política de la República se resume en un estado de indefensión para toda la población guatemalteca y una transgresión al Estado de derecho. Por esta razón, en este punto se concuerda en que los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República definitivamente vulneraron la Constitución. Es claro que el reconocimiento y protección por parte del Estado de los derechos fundamentales de la persona garantiza la seguridad jurídica, la libertad y el bien común de la población. Este es uno de los objetivos del Estado moderno a consecuencia de su poder. Entre estos el Poder Legislativo y tributario emanan de la población para beneficio de sus miembros.

Con relación al artículo 237 de la Constitución Política de la República, la Corte de Constitucionalidad consideró que los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2015 vulneraban la normativa constitucional que establece la unidad del presupuesto es



obligatoria y su estructura es programática. Esto, ya que la normativa incluye disposiciones totalmente ajenas al presupuesto. Entre estas la creación del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil. Asimismo, se consideró que la disposición constitucional que regula las atribuciones es clara al puntualizar que el Congreso de la República debe aprobar, improbar o modificar previo al inicio del año fiscal, y que de conformidad con el Decreto 101-97 del Congreso de la República, el año fiscal se computa del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. Es decir, que el presupuesto se promulga mediante un decreto que tiene vigencia definida de un año y que, por ello, no permite la creación de obligaciones de carácter permanente.

Asimismo, con relación al artículo 238 constitucional, la Corte de Constitucionalidad consideró violentada la normativa en virtud de que en ella se detalla lo que regula la Ley Orgánica del Presupuesto. Esto en cuanto a la formulación, ejecución y liquidación del presupuesto. En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad tomó como fundamento de su resolución los artículos específicos de la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto 101-97 del Congreso de la República. Para el efecto se citó y analizó el artículo 19 de este último cuerpo legal, que establece la estructura que debe contener la ley que aprueba el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado anualmente. Respecto al artículo es preciso al establecer que dicha ley emitida anualmente debe componerse de tres títulos. El primer título debe versar sobre los ingresos del Estado (denominado presupuesto de ingresos), el segundo título sobre los egresos del Estado (denominado presupuesto de egresos) y el tercer título sobre disposiciones generales, el cual en su descripción determina que este capítulo incluirá normas complementarias a la ley anual del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. Además, que no podrán incluirse normas

de carácter permanente ni se crearán, por ellas, entidades administrativas, de reforma o derogatoria de vigentes. Así como creación, modificación o supresión de tributos o otros ingresos.



La Corte de Constitucionalidad acertó al declarar la vulneración directa de los artículos 237 y 238 constitucionales. Los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República, al regular el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil, no se consignaron en la Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014. Ello, ya que el proceder de los legisladores vulneró la unidad y estructura programática precisada tanto en la Constitución Política de la República como en la Ley Orgánica del Presupuesto.

A pesar de que, constitucionalmente, le corresponde con exclusividad al Congreso de la República la creación, modificación o derogación de tributos ordinarios y extraordinarios, con cada una de sus bases de recaudación y elementos, los legisladores no se encontraban facultados ni debieron emitir la creación de un impuesto de carácter general en una ley de carácter temporal como lo es la Ley de Ingresos y Egresos del Estado emitida anualmente para cada ejercicio fiscal. Ello, ya que tal y como la normativa constitucional en materia presupuestaria lo establece, es obligación de este mismo organismo aprobar para cada año fiscal la ley respectiva del presupuesto del Estado. En este entendido, está claro que para cada inicio del año fiscal la ley vigente anterior queda sin efecto con la entrada de la nueva ley. Ello, a menos que, y este es un caso excepcional



a esta norma, el presupuesto al iniciarse el año fiscal no hubiere sido aprobado por lo que debe seguir rigiendo el presupuesto aprobado para el ejercicio fiscal anterior. Sin embargo, a pesar de esta excepción, la naturaleza de la ley anual del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado no es de ley ordinaria. Únicamente se plasma en ella la obligación del Poder Ejecutivo de realizar el proyecto de presupuesto de forma programática de los ingresos y egresos del Estado. A pesar de ser llamada *Ley de Ingresos y Egresos del Estado*, no tiene la calidad de ley como tal y, por ende, es imposible crear un tributo en virtud de que para tal efecto el Congreso debe emitir una ley específica en su estricto sentido formal y material.

La emisión del Decreto 22-2014 del Congreso de la República es una clara manifestación de las deficiencias, desconocimiento de las leyes y los intereses ocultos que pueden existir en el Organismo Legislativo al momento de la promulgación de leyes. Sobre todo, de legisladores que transgredieron los artículos 237 y 238 constitucionales y, a la vez, lo que manifiesta la Ley Orgánica del Presupuesto en su artículo 19. Ello, dado que dicha normativa es clara al prohibir que se incluyan dentro de la ley anual del presupuesto de ingresos y egresos la creación, modificación o reforma de tributos. Principalmente, la claridad de la Constitución Política al consagrar la unidad y estructura programática como requisitos esenciales del presupuesto. Bajo estos dos fundamentos y premisas resultaba evidente, y el Congreso de la República fácilmente pudo inferir, que al establecerse la creación de varios tributos, entre ellos el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil, dentro en la Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014, podían ser declarados inconstitucionales.

Esto sucedió el 17 de septiembre de 2015 mediante la sentencia de la Corte de Constitucionalidad aquí analizada.



De la lectura de dicha sentencia se infiere que la Corte de Constitucionalidad acertó en sus consideraciones, cumpliendo con el fin primordial que se le atribuye en la carta magna respecto a la defensa constitucional. Sin embargo, de la sentencia se infiere que la Corte de Constitucionalidad basó su fallo únicamente en la vulneración a las disposiciones constitucionales que al Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado el Decreto 22-2014 del Congreso de la República evidentemente ocasionó, específicamente a los artículos 2, 237 y 238 de la ley suprema guatemalteca. Es decir, se falla desde un sentido presupuestario, no obstante, no desde un punto de vista tributario. Ello, en la medida que dentro del contenido de sus consideraciones no se hace alusión a si el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil cumplía con los principios constitucionales en materia tributaria. Tampoco en cuanto a los elementos y bases de recaudación de dicho tributo o bien si este era confiscatorio, desigual, vulneraba la justicia tributaria o promovía la doble o múltiple tributación, entre otras consideraciones que se debieron realizar en la Corte de Constitucionalidad para determinar desde este punto de vista era posible la vigencia de dicho tributo.

El fallo de la Corte de Constitucionalidad hace referencia a la falta de técnica legislativa de los diputados del Congreso de la República de Guatemala al promulgar leyes. Esto resultaba evidente con la simple lectura de todas las normativas ya citadas. Incluir el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil en la Ley Anual del Presupuesto de

Ingresos y Egresos del Estado era potencialmente inconstitucional. De esta forma puede establecerse que el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil declarado inconstitucional no entró en vigencia por el hecho de ser incluido en la Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014, pero en ningún momento desde la viabilidad tributaria.

3.8. Consideraciones sobre la viabilidad del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil

A pesar de que la Corte de Constitucionalidad declaró inconstitucional el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil, en ningún momento se evaluó desde una perspectiva tributaria si era posible que dicho tributo, al reunir todos los elementos como tal, entrara en vigencia. En este sentido, la Corte de Constitucionalidad enfatizó que los artículos constitucionales vulnerados eran el 2, 237 y 238, los cuales consagran lo referente al Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. Así, quedaron sin efecto legal los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República. Ello, en virtud de que estos, al incluirse en dicho decreto, vulneraron la unidad y estructura programática del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. Esto se analizó, como expresa la Corte de Constitucionalidad, desde un punto de vista presupuestario. Así, la sentencia, a pesar de ser acertada, no profundizó si el impuesto vulneraba los principios constitucionales en materia tributaria, si reunía los elementos propios de todo tributo o si era viable tributariamente que este impuesto pudiera nacer a la vida jurídica.



Es importante mencionar que para que sea posible la telecomunicación respecto a la telefonía, es necesario hacer uso del espectro radioeléctrico, el cual constitucionalmente es un bien del Estado. Respecto al uso y explotación que se genera del espectro radioeléctrico por la tenencia de líneas de telefonía fija o móvil, más allá de lo plasmado en su momento en el impuesto derogado, se debe reflexionar la posibilidad y viabilidad que en determinado momento pueda existir en Guatemala un tributo, ya sea impuesto o tasa, que imponga un gravamen por el uso y explotación que se genera del espectro radioeléctrico con la tenencia de líneas de teléfono fija o móvil. Para el efecto se realizan los siguientes argumentos y consideraciones.

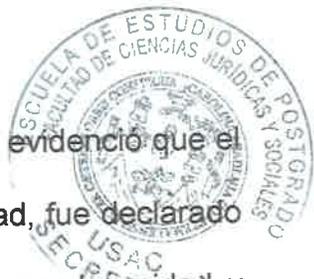
Es preciso mencionar que la imposición de tributos es una facultad que emana de la soberanía del Estado. A través de esta puede crear e imponer unilateralmente, desde la autoridad facultada para el efecto, impuestos o tasas. Asimismo, exigir coactivamente a los sujetos pasivos el cumplimiento de estas prestaciones de dinero. El Estado no necesita otorgar a favor del sujeto pasivo ninguna contraprestación para poder exigir el cumplimiento de determinado tributo. En el caso de los impuestos, el sujeto pasivo no recibe ningún beneficio directo ni contraprestación del sujeto activo por el pago. Sin embargo, en el caso de las tasas, el sujeto pasivo obligado recibe una contraprestación o servicio por parte del Estado. Es decir, que en esta clase de tributos el sujeto pasivo se encuentra íntimamente ligado al servicio prestado a su favor y, en consecuencia, al pago del tributo. Esto se menciona en virtud de que en el caso de establecer como hecho generador de un tributo el uso o explotación del espectro radioeléctrico por la tenencia de líneas de telefonía fija o móvil, se puede inferir la posibilidad de que el sujeto pasivo que tiene una o varias líneas de telefonía fija o móvil, las cuales funcionan a través del



uso o explotación del espectro radioeléctrico del Estado, resulte directamente beneficiado con dicha actividad. En este sentido, a pesar de que el Estado no se encuentra obligado a otorgar contraprestación a favor del sujeto pasivo para el cobro de un tributo, se considera que puede imponerse, ya sea como impuesto o como tasa, y en la medida que el sujeto pasivo obtenga un beneficio directo al poder comunicarse vía telefónica a través de las líneas en su poder.

En la actualidad, y como antecedentes internacionales, en los casos de Argentina y España se encuentran vigentes leyes en sus ordenamientos jurídicos en materia tributaria que establecen como hecho generador de tributo el otorgamiento de derechos de uso de números telefónicos, direcciones o nombres. Además, el monto que se facture a los clientes por cualquier concepto con motivo de los servicios brindados por las empresas de telefonía celular por servicios de telecomunicaciones. En ambos casos los sujetos pasivos son las personas individuales o jurídicas que se benefician por los derechos de uso del servicio de telefonía. Con base en esto se considera que puede ser viable la imposición de un tributo por el uso o explotación del espacio radioeléctrico por los servicios de telefonía percibidos, siempre y cuando el Congreso de la República tenga la capacidad intelectual para crear, modificar o decretar tributos ordinarios y extraordinarios, y materialice tal capacidad en la aplicación de una debida técnica legislativa en la emisión de la ley tributaria apegada a los principios tributarios.

Se infiere que es posible la creación, imposición y recaudación de este tributo específico en virtud de que existen leyes internacionales vigentes en esta materia que ya lo hacen en otros países. En el caso específico del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil,



creado a través del Decreto 22-2014 del Congreso de la República, se evidenció que el Congreso de la República, como expresó la Corte de Constitucionalidad, fue declarado inconstitucional por haber sido creado en dicha ley. Además de vulnerar la unidad y estructura programática del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, no reúne las características formales ni materiales de una ley ordinaria, al ser este el conducto legal idóneo para la creación de tributos.

Se enfatiza mucho al tema de la técnica legislativa ya que, al encontrarse vigentes las leyes internacionales en Argentina y España, estas fueron creadas por sus organismos legislativos con conocimiento pleno e integrado de todo el ordenamiento jurídico interno, así como el derecho tributario y el derecho constitucional en dicha materia. En el caso guatemalteco, la mayoría de diputados que integran el Congreso de la República no tienen la capacidad intelectual para legislar, lo que, en consecuencia, genera una falta de técnica legislativa.

Sin embargo, tomando en cuenta esta consideración, y a pesar de que existen los antecedentes internacionales ya indicados, no solo se trata de afirmar que al haberse creado en otro país, el tributo puede ser creado en Guatemala. Esto, en la medida que para imponer un impuesto específico sobre el uso o explotación del espectro radioeléctrico por la tenencia de líneas de telefonía fija o móvil, el procedimiento se debe someter al proceso legislativo de emisión de leyes. Además, deben realizarse los estudios técnicos necesarios en temas como telecomunicaciones y economía. Ello, para establecer el hecho generador del tributo, sus elementos, el impacto económico que este



tendría en la población tomando en consideración la situación económica actual del país y a efecto de garantizar que sea un tributo justo, equitativo, no confiscatorio, adecuado a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo y, en general, que garantice la justicia tributaria.

En consecuencia, si el Congreso de la República aplicara de forma correcta la ley tributaria conjuntamente con el derecho y principios constitucionales en esta materia y, además, llevara a cabo un proceso legislativo de calidad, realizando los dictámenes (económicos, en telecomunicaciones y de cualquier otra materia relacionada) necesarios para determinar los elementos propios del tributo, sería posible la creación de este impuesto específico.

Al tomar en consideración la situación actual de la telefonía y el crecimiento que esta ha adquirido desde 1996 al primer semestre del 2020 y, además, que de conformidad con la Superintendencia de Telecomunicaciones hay veintidós millones quinientos noventa y nueve mil ochocientos treinta (22 599 830) líneas fijas y móviles en operación, se infiere que existen actualmente 22 599 830 potenciales sujetos pasivos que usan el espectro radioeléctrico, obteniendo un beneficio directo por esta acción y que no están sujetos a ninguna carga tributaria dicho beneficio.

Según el Decreto 22-2014 del Congreso de la República para el ejercicio fiscal del año 2015, por la recaudación del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil se esperaba



que el Estado percibiera un mil trescientos cuarenta y cuatro millones de quetzales (Q 1 344 000 000.00) en recursos económicos, los cuales serían destinados para financiar programas sociales a favor de las personas en condición de pobreza y pobreza extrema.

Respecto a la situación actual de la telefonía y la falta de cargas impositivas por el beneficio directo que se obtiene por uso y explotación del espectro radioeléctrico con la tenencia de líneas fijas o móviles, se considera que es viable dicho tributo dada la recaudación que se espera. Esta, definitivamente, ayudaría a solventar necesidades básicas de la población guatemalteca como salud, educación, infraestructura, deporte, o bien como lo establecía el Decreto 22-2014 del Congreso de la República, para financiar programas sociales en pro de la población en estado de pobreza y pobreza extrema.

Más allá de la finalidad del tributo, para que este sea viable debe garantizar un sistema jurídico tributario justo y equitativo. Por otro lado, que no vulnere la capacidad tributaria del sujeto pasivo, que no sea confiscatorio, que sea equitativo y se acople a la capacidad contributiva de cada guatemalteco que tenga una línea de telefonía fija o móvil. Básicamente, el tributo debe crearse apegado a lo establecido a la Constitución Política de la República, y esto nunca será posible si no se reestructura el organismo legislativo. Esto, dada la falta de técnica legislativa y un desconocimiento total e integral del derecho y de las leyes vigentes. Por esta razón, las disposiciones determinadas en los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 que regulaban el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil fueron declaradas inconstitucionales. En este sentido, es evidente el mal

trabajo legislativo que realizó el Congreso de la República con la creación del impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil.



Estas son las consideraciones con las cuales se concluye que es viable la creación de un tributo específico sobre el uso o explotación del espectro radioeléctrico por la tenencia de líneas de telefonía fija o móvil.

CONCLUSIONES



Se concluye que el Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil regulado en los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República fue declarado inconstitucional por vulnerar únicamente los artículos 2, 237 y 238 de la Constitución Política de la República. En este sentido, la Corte de Constitucionalidad declaró acertadamente la inconstitucionalidad de los artículos del 62 al 74 de dicho decreto del Congreso de la República. No obstante, dicha resolución la fundamenta en el sentido de que se vulneran únicamente las disposiciones constitucionales del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, es decir, desde un punto de vista presupuestario y no tributario.

Se concluye que la inconstitucionalidad del Impuesto a las Líneas de Telefonía Fija o Móvil regulado en los artículos del 62 al 74 del Decreto 22-2014 del Congreso de la República, fue producto de la falta de técnica legislativa del Congreso de la República y del desconocimiento integral que los diputados poseen con relación a las leyes vigentes del ordenamiento jurídico, el derecho en materia tributaria y los principios constitucionales tributarios. Básicamente, la inconstitucionalidad de este impuesto radica en la falta de idoneidad del medio legal utilizado para su creación y la forma ilegal en que se pretendía que entrara en vigencia.

Asimismo, se concluye que es viable la creación de un tributo cuyo hecho generador sea el uso o explotación del espacio radioeléctrico por tenencia de líneas de telefonía fija o móvil. Ello, dado que la telefonía va en aumento con el pasar de los años y que las

personas individuales o jurídicas utilizan o explotan este espacio, recibiendo el beneficio directo de comunicarse a través de sus líneas de telefonía fija o móvil sin estar obligadas tributariamente.



Por último, se concluye que es viable la creación de un tributo que tenga como hecho generador el uso o explotación del espacio radioeléctrico por tenencia de líneas de telefonía fija o móvil. Esto, siempre que se garantice desde el Estado un sistema tributario justo y equitativo. Además, que se respeten los derechos fundamentales de la persona y que dicho tributo tenga una finalidad específica. Es decir, que su recaudación responda al bien común de la población guatemalteca.



BIBLIOGRAFÍA

- ABUNDIO PÉREZ, Rodrigo. **Manual de código tributario**. S.E. 6.^a ed. Santiago de Chile, Chile. 2008.
- ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco -Parte general-**. Ed. De Pereira. Guatemala. 2013.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. Ed. Themis. 17.^a ed. México. 2003.
- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. Ed. Ariel. España. 1976.
- BODIN, Jean. **Los seis libros de la República**. Ed. Tecnos S.A. Madrid, España. 1997.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación**. Ed. Universidad de San Carlos. Guatemala. 1992.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. **Derecho fiscal**. Ed. McGraw-Hill/Interamericana. México. 1998.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. **Temas de derecho tributario**. Ed. Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina. 1982.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. Ed. Porrúa, S.A. Distrito Federal, México. 1963.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas. Parte general. Tomo I**. Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1996.

- 
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas. Parte general. Tomo II.** Ed. Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1996.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero. Tomo I.** Editorial la Ley, 9^a ed. Buenos Aires, Argentina. 2004.
- JARACH, Dino. **El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo.** Ed. Abeledo-Perrot. 3.^a ed. Buenos Aires, Argentina. 1982.
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario.** Ed. Abeledo-Perrot. 3.^a ed. Buenos Aires, Argentina. 1982.
- PACCI CARDENAS, Alberto Carlos. **Introducción al derecho tributario.** S.E. Lima, Perú. 2008.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Ed. Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1987.
- PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Derecho fiscal –Aspectos Jurídicos y Contables–.** Ed. Manuel Porrúa, S.A. Distrito Federal, México. 1977.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** Ed. Oxford University Press. 2.^a ed. México. 1986.
- ROJAS MATA, Florentino. **La maldición de Bolívar... y la quinta República.** Ed. Xlibris. Venezuela. 2014.
- SACCONE, Mario Augusto. **Manual de derecho tributario.** Ed. La Ley. Buenos Aires, Argentina. 2002.



SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1963.

SERVICIOS DE FORMACIÓN TELEFÓNICA DE ESPAÑA. **Fundamentos básicos de las telecomunicaciones**. S.E. Madrid, España. 2000.

SOL JUÁREZ, Humberto. **Derecho fiscal**. Ed. Red Tercer Milenio. México. 2012.

UNIÓN INTERNACIONAL DE TELECOMUNICACIONES. **Historia de la UIT**. S.E. Ginebra, Suiza. 2004

VALDÉS COSTA, Ramón. **Curso de derecho tributario**. Ed. Depalma. 2.^a ed. Buenos Aires, Argentina. 1996.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Ed. Depalma. 7.^o ed. Buenos Aires, Argentina. 2001.

ZAVALA ORTIZ, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Ed. Jurídica ConoSur Ltda, Santiago de Chile, Chile. 1998.

ZAVALA ORTIZ, José Luis. **Manual de derecho tributario**. Ed. Jurídica ConoSur Ltda, Santiago de Chile, Chile. 2010.

Legislación

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

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



Ley de Implementación de Medidas Fiscales, Aprobación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2015 y Aprobación de Financiamiento para el Ejercicio Fiscal 2014. Decreto 22-2014 del Congreso de la República de Guatemala. 2015.

Ley General de Telecomunicaciones. Decreto 94-96 del Congreso de la República de Guatemala. 1996.

Ley Orgánica del Presupuesto. Decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala. 1997.

Código municipal. Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala. 2002.

Ley 26.573. Senado y Cámara de diputados de la Nación de Argentina. 2009.

Decreto 583/2010. Poder Ejecutivo de la Nación de Argentina. 2010.

Real Decreto 1620/2005. Del Ministerio de la Presidencia de España. 2006.

Ley 09/2014. Del Poder Ejecutivo de España. 2014.

Fallos de la Corte de Constitucionalidad

Sentencia de fecha 17 de septiembre de 2015 dictada dentro de los expedientes número 1-2015, 6-2015, 7-2015, 44-2015, 68-2015, 71-2015, 101-2015, 118-2015 y 167-2015.

Auto de fecha 23 de agosto de 2009 dictado dentro del expediente 3785-2008.

Sentencia de fecha 26 de septiembre de 2006 del expediente de inconstitucionalidad en caso concreto número 743-2006.

Sentencia de fecha 24 de abril de 2008 dictada dentro del expediente de
inconstitucionalidad general parcial número 775-2007.



Sentencia de fecha 31 de julio de 2003 dentro del expediente número 641-2003.

Sentencia de fecha 24 de abril de 2008 dentro del expediente 775-2007.

Sentencia de fecha 6 de mayo de 2011 dentro del expediente de inconstitucionalidad en
caso concreto 3580-2010.

Sentencia de fecha 6 de agosto de 1991 dictada dentro del expediente 34-91.

Páginas de Internet

<http://www.contabilidadpuntual.net/origen-de-los-tributos/> visitado el 10 de mayo de 2018
a las 13:50.

<http://www.geocities.ws/paconta/tribu/oritribu.html> visitado el 10 de mayo de 2018 a las
14:10 horas.

<http://history-peru.blogspot.com/2013/07/los-tributos-en-el-antiguo-egipto.html> visitado el
11 de mayo de 2018 a las 20:00 horas.

[http://www.nationalgeographic.com.es/historia/grandes-reportajes/el-pago-de-los-
impuestos-en-el-antiguo-egipto_7372](http://www.nationalgeographic.com.es/historia/grandes-reportajes/el-pago-de-los-impuestos-en-el-antiguo-egipto_7372) visitado el 11 de mayo de 2018 a las 20:26 horas.

<https://jdguillen.wordpress.com/2008/10/15/hello-world/> visitado el 2 de junio de 2018 a
las 22:10 horas.

<https://prezi.com/76jmcicy3ovxb/historia-de-las-telecomunicaciones-en-guatemala/>

visitado el 2 de junio de 2018 22:35 horas.



Otros

Superintendencia de Telecomunicaciones. **Boletín estadístico de operadores de red comercial ORC, operadores de red local ORL, operadores de puerto internacional OPI del segundo semestre del año 2017.** S.E. 2017.

Superintendencia de Telecomunicaciones. **Boletín estadístico de operadores de red local ORL, operadores de puerto internacional OPI del primer semestre del año 2020.** S.E. 2020.

Los arbitrios municipales. S.E. s.f.

Autores científicos técnicos y académicos. **Espectro electromagnético y espectro radioeléctrico.** S.E. s.f.