

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



**PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
DE LA TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA**

LESLY CAROLINA TAYES GRIJALVA

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2005.

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

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

LESLY CAROLINA TAYES GRIJALVA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, septiembre de 2005.

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

DECANO: Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV: Br. Jorge Emilio Morales Quezada
VOCAL V: Br. Manuel de Jesús Urrutia Osorio
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortíz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Roberto Mena Izeppi
Vocal: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
Secretario: Lic. Jorge García Mansilla

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Héctor Orozco Orozco
Vocal: Lic. Luis Roberto Romero Rivera
Secretaria: Licda. Marisol Morales Chew

NOTA: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis” (artículo 25 del Reglamento para los Exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

DEDICATORIA

A Dios: Por encerrar en su nombre todo ese futuro que se ha convertido en presente, todos esos sueños que tuvieron la oportunidad de realizarse gracias a su amor manifestado a través de instrumentos maravillosos como mis padres y mejores amigos Julio y Luba, mis hermanos Pablo y Eimy, y cada persona que ha estado en mi desarrollo; además de las instituciones en las que mi mente y carácter se ha formado, en especial la **Jornada Matutina** de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la **UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario	1
1.1 Conceptos básicos	2
1.1.1 Tributo	2
1.1.2 Poder tributario	3
1.1.3 Competencia tributaria	5
1.1.4 Obligación tributaria	5
1.1.5 Sujetos	6
1.1.6 El hecho imponible	7
1.2 Rama autónoma del Derecho	8
1.3 Definición	14
1.4 División del Derecho Tributario	15
1.5 Fuentes del Derecho Tributario.....	21
1.6 Relación Jurídico Tributaria	24

CAPÍTULO II

2. Principios	29
2.1 Definición	29
2.2 Clases de principios	31
2.2.1 Los principios teóricos de los impuestos.....	31
2.2.2 Principios constitucionales de la tributación	32
2.3 Postulados de Adam Smith.....	32
2.3.1 Principio de justicia	32
2.3.2 Principio de certidumbre	34
2.3.3 Principio de comodidad.....	35
2.3.4 Principio de economía	35

2.4 Principios de Adolfo Wagner	36
2.4.1 Primera categoría: principios de política financiera	36
2.4.2 Segunda categoría: principios de economía pública.....	36
2.4.3 Tercera categoría: principios de equidad	37
2.4.4 Cuarta categoría: principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición.....	37
2.5 Principios Constitucionales del Derecho Tributario	38
2.5.1 Principio de legalidad.....	38
2.5.2 Principio de justicia y de equidad.....	41
2.5.3 Principio de igualdad y de generalidad	41
2.5.4 Principio de capacidad económica.....	43
2.5.5 Principio de no confiscación	45
2.5.6 Principio que prohíbe la doble o múltiple tributación.....	45
2.5.7 Principio de la no retroactividad de la ley tributaria	46

CAPÍTULO III

3. Legislación tributaria guatemalteca	51
3.1 Normas constitucionales relacionadas con la aplicación del régimen tributario.....	51
3.2 Enumeración de los principales cuerpos normativos en materia tributaria.....	57
3.3 Jurisdicción Constitucional Tributaria Guatemalteca.....	81
3.3.1 Principios jurídicos formales de la tributación	83
3.3.1.1 Principio de legalidad	83
3.3.2 Principios materiales o de justicia tributaria.....	90
3.3.2.1 El poder de eximir	91
3.3.2.2 Principio de capacidad de pago	92
3.3.2.3 Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	94
3.3.2.4 Prohibición de tributos confiscatorios	98
3.3.2.5 Principios de seguridad jurídica y de irretroactividad.....	99

CAPÍTULO IV

4. Aplicación de los principios tributarios	101
4.1 La Corte de Constitucionalidad.....	101
4.2 Principio de legalidad.....	102
4.3 Principio de capacidad de pago.....	103
4.4 Principio de justicia y de equidad.....	104
4.5 Principio de no confiscación	105
4.6 Principio de prohibición de la doble o múltiple tributación.....	105
4.7 Esquema de procedimientos	106
4.7.1 Inconstitucionalidad en casos concretos	106
4.7.2 Inconstitucionalidad general.....	107
CONCLUSIONES.....	109
RECOMENDACIONES	113
ANEXO A	115
BIBLIOGRAFÍA	121

INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario está integrado por normas jurídicas dictadas con el fin específico de regular una relación legal en la que el Estado como sujeto activo y los contribuyentes como sujetos pasivos, se afectan en razón del nacimiento de una obligación tributaria que no nace de la voluntad privada sino por la voluntad de la ley.

El Derecho Tributario, como la mayoría de las asignaturas que comprenden el plan de estudios de las Facultades de Derecho, posee una especial autonomía científica que ha sido bastante discutida entre los estudiosos del derecho, pues son pocas las disciplinas que necesitan de un estudio sumamente analítico que defina aquellos principios propios que orientan y conforman el marco regulatorio respectivo.

Este plexo de normatividad tiene su razón de ser en la importancia que la misma Constitución Política de la República establece, en el sentido que el Estado tiene como fin el logro del bien común y éste sólo se logra si los ciudadanos aportamos nuestros impuestos al sostenimiento del Estado mismo.

Por tales motivos se consagra el deber de tributar, en las normas positivas constitucionales: “**Artículo 239. Principio de legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...” De acuerdo a este dogma jurídico el legislador, como creador de la ley tributaria, debe detectar los hechos económicos que evidencien la capacidad contributiva de las personas conforme a los principios jurídicos fundamentales en los cuales se crea la necesidad de una estructura contributiva para así establecer los correspondientes gravámenes.

El Estado debe recaudar eficientemente lo justo, no excederse en su función y es aquí precisamente donde el legislador debe conocer e interpretar a profundidad las leyes que fundamentan un sistema tributario justo y equitativo, por lo tanto es menester brindar un tratamiento unitario a los principios jurídicos consagrados en la Constitución Política de la República como la estructura jurídica fundamental de todo ordenamiento jurídico y conforme a la orientación positiva en que la única fuente de normas jurídicas es la misma ley; proyectada a la disciplina jurídico tributaria cuya importancia radica en que el Estado asume la triple función de creador de la prestación patrimonial coactiva, acreedor de ella, y juez de los conflictos que se presenten con los llamados a sufragarla.

Así entonces lo imperioso es tener claro que los principios jurídico-constitucionales del Derecho Tributario sirven no sólo para el estudio sustantivo de la disciplina, sino que en materia formativa al no poseer un esquema lógico es muy difícil que después se pueda adentrar con seguridad en el conocimiento de las distintas figuras impositivas, siendo así imprescindible considerar que cada uno de los impuestos de un sistema debe responder a una configuración y desarrollo sistemático y no quedarse únicamente en el estudio de una legislación fiscal, porque como está bien establecido, lo que caracteriza a una materia o disciplina del Derecho es la existencia de principios jurídicos fundamentales que instruyen a los legisladores y juristas para que el ordenamiento jurídico cumpla con las necesidades correspondientes.

El problema consiste en que, de acuerdo al inestable desarrollo del país, nuestro ordenamiento jurídico se ha modificado de manera constante en materia tributaria, lo que no ayuda a evidenciar claramente los principios constitucionales de la tributación en Guatemala; por lo que al llevar a cabo el presente trabajo de tesis se da al legislador, y a cualquier lector, a través del razonamiento lógico, una visión amplia de las reglas jurídicas fundamentales que conforman como principio la existencia de instituciones constitucionales hacia las cuales se debe guiar el ordenamiento jurídico en materia tributaria, y de ese modo cooperar con el cumplimiento de los fines del Estado

de manera justa y equitativa. La búsqueda de argumentaciones legales y doctrinarias que fundamenten que los principios generales y constitucionales son aplicables en materia tributaria y del ordenamiento jurídico guatemalteco, es el motivo de esta tesis.

CAPÍTULO I

1. Derecho Tributario.

El Derecho Tributario, como objeto esencial de la investigación, es posible definirlo como “el conjunto de normas jurídicas, en sentido amplio, que de alguna manera y a cualquier nivel - de la pirámide jurídica - se refieren a los tributos”¹.

Esta definición es bastante simple y fácil de entender pero no ha sido aceptada por la doctrina tributaria tradicional, que de acuerdo a diversos estudios ha fragmentado la estructura ontológica del Derecho Tributario, es decir, el objeto de ser de esta materia.

Al definir esta materia es primordial verificar si el concepto se puede significar como una rama del Derecho, para ello es necesario tomar en cuenta las esferas de validez, que Hans Kelsen define en su obra “Teoría General del Derecho y el Estado”, dentro de la cual se encuentra la validez personal, espacial (territorio), temporal y material, es decir, la materia jurídica específica a la que la norma se refiere o que está comprendida en la misma. Y así conforme a la evolución cronológica del Derecho, es posible concluir que cuando esa particular materia jurídica adquiere tal importancia y relevancia, lo más probable es que se forme una rama jurídica específica dentro del género Orden Jurídico.

De acuerdo a lo anterior, cuando dentro del desenvolvimiento cronológico del Derecho la actividad del Estado cobró relevancia, aparece como rama jurídica el Derecho Administrativo, que en principio también incluye todo lo concerniente a la actividad del fisco o aspecto patrimonial del Estado, y cuando este aspecto se hace más trascendente tanto cualitativa como cuantitativamente, da lugar a la aparición del Derecho Financiero, y así cuando el tributo como recurso genuino para llevar a cabo la

¹ Godoy, Norberto, **Teoría general del derecho tributario**, pág. 43.

actividad financiera de los Estados, fue cobrando indudable trascendencia como instituto de la ciencia de las finanzas, entonces aparece el Derecho Tributario considerado como rama del Derecho dentro del sistema jurídico.

1.1 Conceptos básicos.

Como los hechos lo señalan, el Derecho Tributario surge a raíz de la necesidad del Estado de agenciarse de recursos para poder cumplir con los fines para los cuales fue creado, pero para iniciar el estudio de los principios que iluminan esta particular rama del Derecho es imperativo definir conceptos básicos que generan ese conjunto de situaciones jurídicas regidas por este plexo jurídico de carácter específico y autónomo.

1.1.1 Tributo.

De acuerdo al diccionario de la Real Academia Española (1995) es considerado como aquella obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas

A lo largo de la historia han surgido una serie de autores que no conciben una teoría general de la tributación, de alcance universal; es en Alemania junto a la teoría orgánica del Estado y buena parte en Italia con obras de Ranelletti, entre otros, quienes explican el tributo como una obligación unilateral impuesta coercitivamente por el Estado, en virtud de su Derecho de soberanía, ya no entendida en el sentido territorial sino como ese Derecho de un Estado de autodeterminarse sin sujetarse a ninguna otra voluntad.

Pero para llegar al entendido de lo que es el tributo en general surgieron varias teorías que estuvieron en contraposición a este concepto, entre las cuales están:

- Teoría Privadista: la cual considera el tributo como un derecho o carga real similar a la *obligatio ob rem* del Derecho Romano, con lo que se limitaba a los gravámenes inmobiliarios, al existir una obligación sobre las cosas o bienes.
- Doctrina Contractual: esta equipara la tributación a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares en virtud del cual, el primero presta servicios públicos a cambio de la entrega de medios pecuniarios por parte de los particulares. Por lo tanto en este sentido se traslada al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación o del precio del seguro, con lo cual derivaba en una interpretación de orden privado.

Benvenuto Griziotti queriendo encontrar un punto medio entre las primeras dos doctrinas, se fundamenta en la privadista y la complementa con la aquiescencia del contribuyente por la capacidad contributiva del mismo, lo cual se infiere de la doctrina contractual. Pero es la doctrina publicista que al final se acepta con más agrado en la actualidad.

1.1.2 Poder tributario.

Para establecer una definición adecuada del concepto hay que tener claro los caracteres del poder tributario. Una clasificación doctrinaria aceptada hasta hoy, establece esencialmente el carácter abstracto y en otro sentido concreto del poder tributario, refiriéndose así a la materialización subjetiva del mandato del Estado a través de su actividad administrativa.

Tanto Giulliani Fonrouge como Narciso Amorós no comparten esa idea señalando que este poder es connaturalmente abstracto, es decir, no es posible establecer precisamente esa facultad de actuar por parte del Estado ya que la misma difiere de lo que es en sí su ejecución, en otro sentido también consideran como carácter esencial el de permanencia, en el sentido que sólo puede extinguirse al momento de desaparecer el Estado mismo. Otro signo es la irrenunciabilidad, del cual se considera que el Estado

no puede desprenderse de sus ingresos, dado que no podría subsistir y ligado a éste se encuentra por último el carácter indelegable en el entendido que no es posible trasladarlo a un tercero de forma absoluta y total.

Para Giulliani Fonrouge esta noción significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, asimismo señala que dicho concepto ha dado lugar a interpretaciones divergentes, que comienzan con la terminología, puesto que hay quienes hablan de la supremacía tributaria (Berliri), de potestad impositiva (Micheli), poder fiscal (Bielsa) entre otros, pero son para el autor citado únicamente variantes de la idea expuesta.

De acuerdo a la teoría germánica el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, antes descrita, por lo que el Estado es el único que posee esa facultad de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial; es decir, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. Pero tal potestad no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de Derecho, porque en su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular y aún siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los “consejos del reino”, “representaciones corporativas” e incluso “asambleas populares”. El cambio fundamental se produjo cuando los Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas, resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley.

Por lo tanto la potestad tributaria se transforma y en lugar de ser la facultad de crear unilateralmente tributos, se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados, por lo que se consagra la primer y fundamental limitación a dicha potestad, que consiste en la normativa legal de carácter constitucional a la cual debe estar subordinada dicha potestad.

1.1.3 Competencia tributaria.

Este concepto aún cuando está muy ligado al de poder tributario, se diferencia del mismo en el sentido que la competencia se remite a la facultad de ejercitar dicho poder en el plano material; por lo que aún cuando ambos conceptos están relacionados no significa que deban surgir ambos al mismo tiempo, ya que existen órganos dotados de competencia tributaria, mas no de poder, como por ejemplo las municipalidades.

1.1.4 Obligación tributaria.

Es aquella relación o vínculo jurídico que se crea entre el Estado y los particulares, la cual se constituye de forma unilateral por el Estado en ejercicio del poder de imponer y que exige coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

Entre las características propias de la obligación tributaria se reconoce como principal aquella que establece que su fuente única y exclusiva es el precepto legal, dando lugar a establecer que se trata de una oblatio ex lege; en su carácter de tal, no admite modificaciones, ni alteraciones por parte de disposiciones reglamentarias o de cláusulas de un acuerdo convención celebrado entre los particulares. Por ello nuestro ordenamiento jurídico ha reafirmado a través de numerosas normas jurídicas que el principio de legalidad es de su misma esencia, y que esta obligación no nace de un negocio jurídico entre el Estado y los particulares sino que es una prestación de derecho público que se impone coercitivamente al contribuyente mediante un acto de imperio del Estado a través de su órgano legislador.

La segunda característica de la obligación tributaria consiste en una prestación de tipo patrimonial y que en todo caso constituye una obligación de dar, ya sea sumas de dinero o, en algunos casos aislados, cantidades de cosas.

Por último una tercera característica consiste en que se trata de una obligación de carácter personal que se establece entre el sujeto activo (el Estado) y el pasivo (el contribuyente) a quien corresponda adjudicarle o hacerle responsable del hecho imponible previsto por la ley.

1.1.5 Sujetos.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público acreedor del crédito emergente de aquella, es decir, el ente con derecho a percibir el tributo. Ese derecho a percibir tributos reside en el que ostenta el poder tributario, sin embargo esto no contribuye a poder identificar concretamente al sujeto activo de la obligación tributaria, puesto que, en algunos casos, éste puede delegar la competencia o el derecho a percibir el tributo a otros entes públicos, los cuales serán entonces los acreedores del crédito emergente de la obligación, sin ser los auténticos titulares de la correspondiente potestad tributaria.

Esta situación es la que caracteriza no sólo a los municipios, sino también a los diferentes organismos paraestatales que cumplen con funciones económicas o sociales.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona que expresa o tácitamente ha sido designada por la norma legal para dar cumplimiento a dicha obligación. Tal designación puede ser a título propio bajo la denominación de contribuyente o de un tercero llamado responsable.

Por consiguiente el sujeto pasivo de la obligación tributaria puede ser identificado, en todos los casos, con el contribuyente o sujeto pasivo del tributo. El primero es quien está obligado por imperio de la ley a satisfacer el crédito tributario, le sea o no atribuible directamente la producción del hecho imponible creador de la obligación, como sucede en el caso de los responsables. Por su parte, el contribuyente o sujeto pasivo del tributo es la persona a la cual se atribuye siempre la producción del hecho imponible y que no

es necesariamente quien deba ingresar el tributo o satisfacer el débito tributario. Y es que el cumplimiento de esta última obligación puede haber sido adjudicada por la ley a otra persona llamada responsable.

1.1.6 El hecho imponible .

Es el conjunto de hechos de naturaleza económica, descritos en la norma legal y que sirven para dar origen a la obligación tributaria.

El hecho imponible se distingue, en primer lugar, por su aptitud demostrativa de la capacidad económica o riqueza del sujeto pasivo del tributo o contribuyente. En realidad y como lo afirma el jurista brasileño Araujo y Falcao, “el ideal sería poder medir concretamente, en forma directa e inmediata, por el patrimonio o por la renta, la capacidad de cada uno para sufragar las cargas públicas, pero aún resultaría de adopción inconveniente, en razón de los inevitables fraudes que facilitaría, aparte de la inseguridad jurídica que implicarían para el contribuyente las actividades inquisitivas del fisco para hacer factible el resultado”²

Consecuentemente la previsión legal del hecho imponible da lugar a conocer que la potestad tributaria sólo puede manifestarse válidamente a través de normas legales, de donde resulta que el principio de legalidad es fundamental para una correcta y apropiada caracterización o descripción del hecho que habrá de generar la obligación tributaria. Las consecuencias de ese principio general no son también conocidas. En primer lugar, el hecho imponible no puede ser descrito por disposiciones reglamentarias, la cuales tampoco pueden alterar o de manera alguna, modificar su caracterización. En segundo término, los jueces no pueden utilizar la integración analógica para extender la descripción legal a otros hechos o negocios no previstos por el legislador. Por último las personas a quienes la norma legal les atribuya directamente la producción del hecho imponible o que los responsabilice por este, que sean

² Araujo Falcao, Amilcar de, **El hecho generador de la obligación tributaria**, pág. 41.

calificados como sujetos pasivos de la obligación tributaria, no pueden mediante acuerdos o convenciones válidos para el fisco, sustituir su calidad de tales.

La tercera y última característica esencial del hecho imponible consiste en que está siempre destinado a producir una consecuencia jurídica tan importante como específica, esto es, el nacimiento de la obligación tributaria.

1.2 Rama autónoma del Derecho.

Para poder establecer la autonomía de esta rama del Derecho es necesario determinar qué sentido debe dársele a esta palabra, ya que ha dado origen a muchas polémicas.

La voz “autonomía” -del griego “autos”: por sí mismos; y “nomos: ley- es, en principio, un concepto perteneciente a la ciencia política y con el que se alude a la potestad que tiene una ciudad, una región o un Estado, de gobernarse por sus propias leyes, por no hallarse sometidos a un poder extranjero y su sinónimo más apropiado es “independencia”.

Así de acuerdo a Hans Kelsen, para establecer la controvertida división del Derecho en privado y público, se sostiene que en el primero los particulares poseen “autonomía de la voluntad” para crear sus obligaciones, en tanto en el Derecho público se da una “heteronomía de la voluntad”, en tanto que el nacimiento de las obligaciones depende de un factor ajeno al individuo como tal y por supuesto de su voluntad; como es en este caso la obligación tributaria cuyo nacimiento está condicionado, según los diferentes órdenes jurídicos, a que se lleve a cabo un hecho gravado definido en la ley o que un órgano del Estado la determine de manera constitutiva.

Posiciones de la Doctrina Tributaria acerca de la autonomía del Derecho Tributario:

- Posición de Louis Trotabas.

Fue el primero en exponer sistemáticamente dicha posición, y sostiene que la ley tributaria está alejada de la ley civil, de la cual se independizó, y que aún formando parte del Derecho Público, tiene principios propios y posee una autonomía real inclusive respecto del Derecho Administrativo.

Tal autonomía se lleva a cabo alrededor de la noción del poder tributario, señalando que no se trataría de un Derecho Tributario arbitrario, sino que existe una especialización o especialidad de las disciplinas jurídicas, siendo la meta de esta postura, la de asegurar la independencia jurídica del Derecho Tributario, aunque más adelante señala que esto no significa una independencia y una autonomía total y absoluta, porque esta rama es parte del conjunto o unidad jurídica.

Sin embargo dicha independencia le permite establecer reglas propias y si existen normas del Derecho civil y del Derecho Tributario en oposición, no debe ponerse a prueba el valor de éstas, sino la del Derecho privado, que regla únicamente las relaciones de los particulares entre sí.

En definitiva expresa que los principios admitidos en el Derecho privado no se aplican necesariamente al Derecho Tributario y que las situaciones jurídicas establecidas por aquél, ya sea por medio de las leyes o de los contratos, son in-opcionales al fisco.

- Posición de Rafael Bielsa.

Este maestro sostiene la soberanía de los conceptos constitucionales en materia tributaria como los de igualdad y proporcionalidad y la autonomía del Derecho Financiero, por la que resulta tener reglas propias y principios exclusivos que deben aplicarse no sólo cuando el texto legal es expreso, sino también cuando es oscuro o

falta en absoluto, sin perjuicio que se pueda recurrir a los principios del Derecho Civil, con el que no se amolda, no obstante tener algunos puntos de contacto.

Posterior a una conferencia pronunciada el 25 de octubre de 1962, el profesor Bielsa señaló que las ramas importantes y realmente autónomas del Derecho Público son el Derecho Constitucional, el Administrativo y el Fiscal, en tanto que no tendrían tales calificaciones aquellas que sólo aplicarían principios de las mencionadas ramas a un sector territorial o especial de ellas, como lo serían un Derecho Fiscal municipal, o un Derecho Aduanero o en relación con el Derecho Penal.

- Posición de Dino Jarach.

Hacia el año 1943 en su obra *El hecho imponible*, el maestro Dino Jarach sostuvo que el Derecho Tributario sustantivo o material constituía “el Derecho Tributario propiamente dicho estructural y dogmáticamente autónomo³”, distinguiéndolo tajantemente del Derecho Tributario Administrativo o formal.

En concreto señala que la autonomía del Derecho Tributario radica en el aspecto estructural, por cuanto la uniformidad o unidad de sus institutos en relación con la estructura de los institutos de otras ramas del Derecho y no se aplica al Derecho Financiero que comprende institutos de diferente naturaleza y estructura, asimismo el aspecto dogmático en cuanto a la elaboración de conceptos propios.

En tal sentido separa al Derecho Tributario del Civil de la siguiente forma:

Aspectos	Derecho Civil	Derecho Tributario
Fuente de la relación jurídica	La voluntad de las partes	La ley
Causa jurídica del presupuesto de hecho	Licitud de interés privado	Capacidad contributiva que se desprende de la relación económica creada por el negocio.

³ Jarach, Dino, **Derecho tributario**, pág. 23.

Presupuesto de la obligación.	Propio negocio jurídico <i>intento juris</i>	Relación económica creada por un negocio jurídico <i>intento facti</i>
-------------------------------	--	--

- Posición de Horacio A. García Belsunce.

Por su parte el profesor indica que para que una rama jurídica pueda ser considerada científicamente autónoma debe tener fines propios y distintos de las demás, contenido o instituciones que tengan naturaleza jurídica propia por ser uniformes, conceptos y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación, obteniendo así una autonomía teleológica, estructural u orgánica y dogmática o conceptual.

Este autor aunque niega la autonomía del Derecho Financiero, reconoce la autonomía del Derecho Tributario porque sus instituciones responden a una naturaleza jurídica o fundamento que no deriva de otra rama del Derecho y que es el mismo para todas ellas: el poder tributario. Además dicha autonomía se da especialmente con respecto al Derecho Civil y Administrativo. En relación con esta última rama, señala que el “Derecho Tributario es producto de una función típicamente legislativa y no administrativa, que es un sistema de normas substanciales que tienen preeminencia lógica y estructural, frente al Derecho formal como es el Administrativo”.

En cuanto al Derecho Civil postula lo siguiente:

Aspectos	Derecho Civil	Derecho Tributario
Autonomía Orgánica	No es en todo su contenido Derecho común que sí lo subordina.	Por ser Derecho público
Fuente de obligaciones	Voluntad de las partes o la ley.	Poder coactivo del Estado.
Causa	La licitud del consentimiento o interés de las partes o la ley.	Obligación ético política del individuo de contribuir a subvenir de las necesidades del Estado de acuerdo a su capacidad contributiva.

- Posición del Instituto Latinoamericano del Derecho Tributario.

De acuerdo a las jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario, celebrada en Montevideo Uruguay, en 1956, el tema I se refirió precisamente a la autonomía del Derecho Tributario propiciándose las siguientes recomendaciones:

- El Derecho Tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objeto también propios.
- Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que asigne a los mismos.
- En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta, y siendo un “ex-lege” dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración el campo de aplicación de la ley.
- La aplicación de las normas tributarias no pueden afectar los Derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional.
- Las normas jurídicas tributarias sustanciales, formales y procesales, deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos.
- El contencioso tributario debe competir a organismos independientes de la administración activa.
- En los centros de estudios jurídicos deben existir cursos de Derecho Tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina⁴.

Asimismo existen tratadistas que no están de acuerdo con la autonomía del Derecho Tributario y señalan la inexistencia de la misma, como por ejemplo Aquiles Giannini

⁴ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. 2000. <http://www.iladt.org/documentos>.

junto con otros autores, encuadran al Derecho Tributario como rama del Derecho Administrativo, configurando a lo sumo una mera autonomía didáctica.

Dentro del mismo criterio se encuentra Alfredo Becker quien luego de rechazar la autonomía del Derecho Financiero censura acerbamente la autonomía del Derecho Tributario que califica como “misteriosa y sacrosanta”, afirmando que está proyectada como cosa obvia o está explicada confusa y supersticiosamente. Señalando que para que el Derecho Tributario pueda crear principios y conceptos propios y específicos no es necesario recurrir a una autonomía porque en nombre de la defensa del Derecho Tributario, ellos matan al Derecho y quedan apenas con lo tributario. Y tal como Giannini sólo reconoce y acepta una autonomía didáctica.

En conclusión se estima que después de estudiar los postulados de los diversos autores, la disciplina jurídica a la cual se refiere este estudio tiene todos los elementos para considerarse que la misma tiene su propia identidad y autonomía, dado que posee:

- Propia legislación (Código Tributario, Leyes especiales impositivas y sus reglamentos, etc.).
- Propios principios constitucionales y legales.
- Gran cantidad de trabajos doctrinarios en la materia.
- Contemplado en el pensum de estudios de la carrera de Abogacía y Notariado de todas las facultades de Ciencias Jurídicas y Sociales que funcionan en nuestro país, así como en pensum de postgrados universitarios.
- Órganos jurisdiccionales especializados.
- Una fiscalía del Ministerio Público especializada en esta materia.
- Doctrina legal y jurisprudencia ya establecida por fallos tribunales relacionados al ámbito tributario.

Algunos tratadistas ubican a esta disciplina jurídica como parte del Derecho Financiero o del Derecho Administrativo, tesis que no es congruente ya que se estima que por sus

características intrínsecas, esta rama del Derecho se sitúa dentro del Derecho Público, en la clasificación clásica de las disciplinas jurídicas.

1.3 Definición.

El tratadista Carlos María Giuliani Founrouge lo define como la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación: como actividad del Estado en sus diversas manifestaciones como actividad del Estado en las relaciones con éste con los particulares y en las que se generen entre estos últimos.

Por su parte Jaime Ross manifiesta que el Derecho Tributario es la rama del Derecho que trata las normas obligatorias y coactivas que regulan los Derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia Tributaria.

El autor Narciso Amorós lo expone como la rama del Derecho público que fija y justifica los Principios Generales y Jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que se integran los sistemas fiscales de cada país.

El tributarista guatemalteco Raúl Chicas Hernández indica que el Derecho Tributario es la rama del Derecho que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislación que regulan los Derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria.

Como conclusión personal se considera al Derecho Tributario como la rama autónoma del Derecho que está constituido por el conjunto de normas jurídicas, principios y doctrinas específicas que ayudan al estudio y normativización de la actividad del Estado, en cuanto al ejercicio de su poder de imperio sobre los particulares al establecer, administrar y recaudar los tributos, que constituyen el recurso esencial del cual se agencia para el cumplimiento de sus fines.

1.4 División del Derecho Tributario.

De acuerdo al fenómeno que jurídicamente constituye esa obligación de dar determinadas partes de riqueza al Estado, el cual asume pues, el carácter de acreedor o titular de crédito tributario, llamada obligación tributaria, da origen a una serie de relaciones jurídicas entre el mismo Estado y los particulares que presentan diversas naturalezas. Surgiendo así un fenómeno tributario que consiste no sólo en obligaciones particulares, sino que recíprocamente da lugar también a una serie de importantes derechos de estos últimos.

Por lo tanto estas relaciones jurídicas que tienen su origen en el fenómeno de la tributación se infiere que el Derecho Tributario, como disciplina jurídica reguladora de aquél, reconoce determinadas divisiones, cada una de las cuales tiene por objeto específico reglar a un sector de esas relaciones con idéntica naturaleza. Generando así en la gran mayoría de doctrina la consideración que el Derecho Tributario debe estudiarse en distintos capítulos o divisiones.

Para efectos prácticos, el Derecho Tributario se ha dividido así:

- Derecho Tributario material: el cual abarca lo atinente al estudio de las normas jurídicas, en las cuales se desarrolla la relación jurídico- tributaria, analizando la misma y sus elementos.
- Derecho Tributario fomal: estudia la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos, especialmente lo referente a la determinación del tributo, siendo su objetivo el establecer suma de dinero concreta y materializarla para efectos de captación de recursos a favor del Estado.
- Derecho Tributario procesal: se refiere al estudio de las normas jurídicas que establecen el debido proceso administrativo tributario, tanto dentro del ámbito de la determinación de la obligación tributaria (administrativo), como en referente al

estudio de los distintos procedimientos judiciales que se relacionan con la actividad tributaria del Estado.

Por otro lado en la doctrina dividen el Estudio del Derecho Tributario de forma más concreta y específica:

- Derecho Tributario Constitucional.

El mismo se conforma con los principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación, específicamente en el Artículo 239 de nuestra Constitución Política de la República, en el cual se encuentran comprendidos elementos tan trascendentales como el poder tributario del Estado ejercido a través del Organismo Legislativo y especialmente los principios o garantías constitucionales sobre la relación tributaria que actúan como verdaderos límites en el ejercicio de dicho poder.

Es necesario advertir que las normas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta garantizando así otros derechos, como por ejemplo, el de propiedad, libertad de comercio e industria etc.

En Guatemala, donde la Constitución Política de la República posee una parte rígida y otra flexible, toda violación a las garantías y derechos que ella protege, entraña la generación de un control a través del cual se vela por el irrestricto respeto a los derechos inherentes al ser humano, a la libertad de su ejercicio y a las normas fundamentales que rigen la vida de la República, entre las cuales se encuentra la materia tributaria, como cualquier otro acto estatal. Por lo tanto se crea una jurisdicción privativa en cuanto a dicho control a cargo de la Corte de Constitucionalidad, la cual ha concebido jurisprudencia que ha sido conteste desde sus inicios en el reconocimiento del valor normativo y de aplicación inmediata y directa de los principios tributarios constitucionales.

- Derecho Tributario Sustantivo o Material.

Regula la obligación tributaria propiamente dicha y ello desde su creación hasta su extinción, teniendo en cuenta que esta obligación es la que consiste en pagar los tributos y que éstos son prestaciones exigidas coactivamente por el Estado, que sólo pueden operarse por mandatos legales, resultando evidente que las normas de esta segunda parte del Derecho Tributario reconocen como única fuente a la ley, tal y como lo establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, que “*es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo*”, partiendo entonces de este principio, se crea el Código Tributario con la finalidad de que las leyes de esta materia sean armónicas y unitarias, se sujeten a lo preceptuado en la Constitución Política de la República y sean uniformes los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables, en forma general, a cualquier tributo y así evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias, entre las cuales es posible mencionar:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto sobre Productos Financieros
- Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz
- Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada.
- Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas.
- Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.
- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

- Ley de Impuesto Único Sobre Inmuebles.
- Derecho Tributario administrativo o formal.

Este regula los deberes de los particulares, las correlativas facultades de los organismos administrativos a los que se les ha encomendado la percepción de los tributos y el control del cumplimiento dado por aquellos a sus correspondientes obligaciones tributarias. Sus normas establecen pues deberes tales como el de presentar declaraciones juradas o liquidaciones del crédito tributario, la de llevar libros o registros especiales, entre otras, así como las facultades de los organismos administrativos encargados de la recaudación, de citar a quienes han presentado declaraciones juradas para requerirles informaciones vinculadas a las mismas, exigir la presentación de comprobantes, inspeccionar los libros y anotaciones de los particulares, determinar de oficio sus obligaciones tributarias en los casos en que así corresponde y, en general, realizar toda la actividad administrativa necesaria para tutelar y asegurar el cumplimiento del débito tributario.

El contenido de las normas del Derecho Tributario administrativo, por consiguiente, difiere del que distingue al Derecho Tributario sustantivo, mientras este último crea el crédito del Estado, aquél procura asegurar su cumplimiento. Por el propio contenido de sus normas, el Derecho Tributario administrativo es esencialmente una parte del Derecho Administrativo, según Jarach⁵, siendo tributado por su referida finalidad, la cual lo vincula íntimamente con el Derecho Tributario sustantivo. Tratándose de una parte del Derecho Administrativo, las normas de esta división del Derecho Tributario reconocen como fuente no sólo a las disposiciones legales sino además a los decretos reglamentarios e incluso las resoluciones dictadas por los propios órganos de la administración encargados de la actividad recaudatoria.

⁵ Jarach, Dino, **Ob. Cit;** pág. 50.

El órgano encargado de la actividad establecida en el párrafo anterior es la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual ha sido creada como una institución descentralizada con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, en la cual el Estado delega las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa, con la finalidad de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones.

El desarrollo de las funciones, de esta nueva persona jurídica, se encuentra en el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- Derecho Tributario procesal

Contiene el conjunto de normas que regulan los procesos a través de los cuales se dirimen las controversias tributarias. Dichas normas pertenecen en realidad al Derecho Administrativo, siendo tributarias en razón de la propia naturaleza de las controversias que se encauzan a través de sus normas, por lo que en la actualidad para dirimir los conflictos se lleva a cabo un Proceso Contencioso Administrativo, regulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 del Congreso de la República en los Artículos del 16 al 48, y en términos generales está regulado en el Código Tributario en los Artículos del 161 al 170, no estableciendo una diferencia entre las partes, ya que el Artículo 162 que contemplaba desigualdad, ha sido declarado inconstitucional de conformidad con el fallo del expediente 1441-2001 emitido el 8 de octubre de 2002 por la Corte de Constitucionalidad, mientras que el Artículo 161 reformado por el Artículo 24 del Decreto número 03-2004 del Congreso de la República, se encuentra suspendido provisionalmente, según resolución de la Corte de Constitucionalidad, emitida con fecha 29 de enero de 2004, dentro de los expedientes acumulados

números 112 y 122-2004; ya que en los Artículos mencionados se violentaba el derecho de defensa al señalar un plazo menor para plantear el conflicto y la igualdad en el proceso al permitir que la caducidad de la instancia no prosperara en perjuicio de la Administración Tributaria.

- Derecho Tributario Penal.

Reúne al conjunto de diversas normas que describen las violaciones o infracciones a las obligaciones que tienen su origen en las disposiciones del Derecho Tributario sustantivo y administrativo y que establecen las correspondientes sanciones. Y es precisamente en el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala que se describe cada uno de los tipos penales que vulneran el bien jurídico tutelado de la Economía Nacional y la obligación jurídica del sujeto pasivo tributario, específicamente el régimen tributario estableciendo como infracciones a la ley penal:

- Defraudación tributaria.
- Apropiación indebida de tributos.
- Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Las cuales poseen una sanción privativa de libertad además de una pena de multa dada la naturaleza del delito cometido.

- Derecho Tributario Internacional.

Modernamente resulta evidente que de la producción de bienes y servicios, se deriven una serie de relaciones cuyas consecuencias se verifican más allá de los límites de las fronteras nacionales de los Estados.

Cuando tales vinculaciones son consideradas por los Estados, se originan una serie de cuestiones principalmente de índole económica que exigen soluciones que resultan habitualmente de la adopción de determinadas normas jurídicas. Por lo tanto esta

división del Derecho Tributario se compone de aquellas normas establecidas en acuerdos internacionales que delimitan la aplicación territorial de los poderes tributarios pertenecientes a los Estados contratantes y su principal aplicación es el Derecho Arancelario.

1.5 Fuentes del Derecho Tributario.

Antes de abordar el tema es apropiado efectuar una mención acerca del concepto fuente, para después reformular tal posición de acuerdo con lo que resulta de los más modernos estudios efectuados en la filosofía y la filosofía del Derecho.

Conforme al Diccionario de la Real Academia Española (1995) dicho concepto se refiere al principio, fundamento u origen de algo.

Para autores como Narciso Amorós las fuentes son las manifestaciones externas mediante las cuales se expresa la realidad de una ordenación jurídica⁶.

De acuerdo a Norberto Godoy, en la doctrina jurídica tradicional se propició la idea que el Derecho en abstracto, fluye o mana naturalmente de determinados elementos formales y materiales que entonces constituirían sus “fuentes”, siendo éstas las leyes, la costumbre, jurisprudencia y la doctrina, que son considerados como su causa, su nacimiento o su origen, a donde deben concurrir los súbditos y las autoridades que ejercitan funciones jurisdiccionales, para poder aplicar tal Derecho con objetividad a los casos concretos que se les presenten, admitiéndose que no siempre tales elementos han tenido la misma importancia o gravitación⁷. Para tal posición constituirían fuentes formales las normas legislativas, principalmente, incluidas las resultantes de la costumbre y de las sentencias, cuando legalmente fueren reconocidas como objetivamente obligatorias, en tanto que serían fuentes materiales, todos aquellos

⁶ Amorós, Narciso, **Derecho tributario**, pág. 92.

⁷ Vilanova, José M., **Elementos de la filosofía del derecho**, pág. 303.

factores que graviten en el ánimo de las autoridades oficiales en el acto de crear una norma jurídica, especialmente la doctrina y la jurisprudencia.

Conforme al aforismo latino “Nullum Tributum Sine Lege”, la única fuente del Derecho Tributario es la ley, por lo tanto de acuerdo a su naturaleza jurídica y dada las relaciones que se generan dentro de la misma, es necesario establecer de manera jerárquica las normas jurídicas que dan origen a esta particular rama del Derecho.

- La Constitución Política de la República de Guatemala: medio generador fundamental de normas financieras y tributarias. Los principios generales y unitarios del Derecho Tributario de cada país suelen recogerse en textos legales distintos de los que desarrollan en forma específica todo lo relativo a los Tributos. Estos textos legales son las Constituciones de cada país.

En nuestra Constitución Política de la República se ve evidenciado ese marco jurídico a través del cual se va a desarrollar la Administración Tributaria, por cuanto en el Artículo 239 se consigna el Principio de Legalidad y en el Artículo 243 el Principio de Capacidad de Pago, principios que son posteriormente desarrollados en las leyes tributarias ordinarias.

- La Ley Tributaria Ordinaria: formalmente es la manifestación de la voluntad del Estado a través del Organismo Legislativo, constituyendo así la fuente inmediata de mayor importancia en el Derecho Tributario. Regula los elementos de la relación jurídica tributaria, el hecho generador, los sujetos pasivos y la responsabilidad solidaria, las exenciones, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias.
- Los Decretos Leyes: entre los diversos autores ha sido reconocido como una norma de plena validez dentro de la esfera que le está atribuida, que no necesita ni de la aprobación previa de la Asamblea Legislativa, ni la verificación o sanción posterior de la misma.

La facultad de sancionar leyes es exclusiva del Poder Legislativo, y no resulta admisible la delegación en el Poder Ejecutivo en épocas de normalidad constitucional, pero en algunos países como Italia se autoriza que en casos de extraordinaria necesidad o urgencia, el Poder Ejecutivo dicte Decretos-Leyes que regulen aspectos financieros.

En Guatemala sólo se concibe la facultad legislativa del Poder Ejecutivo en situaciones en las cuales existe un Gobierno de Facto, es decir, un gobierno en contraposición al gobierno "de iure" (de Derecho), el cual se instituye por un cambio de gobierno extra-constitucional que no respeta los derechos de las personas y restringe libertades individuales y sociales con el resultado que todos los habitantes deben hacer lo que se les permite, y nada más. No se opone a un grupo (político, étnico, económico, etc) en particular, sino que reprime automáticamente toda oposición.

Como por ejemplo en nuestra legislación observamos la Ley del Impuesto al Valor Agregado contenida en el Decreto Ley número 97-84 del Jefe de Estado; sin embargo al haber sido objeto de numerosas reformas que hacían difícil su comprensión y cumplimiento, así como la administración del impuesto, fue necesario ordenar en un nuevo texto legal todas las disposiciones que norman el referido impuesto, por lo que en la actualidad dicha ley se consigna en el Decreto 27-92 del Congreso de la República que en su Artículo 7 del Título VI de las Disposiciones Transitorias, Derogatorias y de la Vigencia, deroga: el Decreto Ley 97-84 y sus reformas, el Decreto 431 del Congreso de la República y sus reformas, en lo que se refiera al Impuesto de Donaciones entre vivos sobre bienes muebles e inmuebles y cualquiera otras leyes o disposiciones que sean incompatibles con el presente Decreto o se opongan al mismo.

- Reglamentos: Son normas jurídicas cuyo objeto es servir para la debida aplicación de la ley, sin excederse de ese parámetro. Las leyes ordinarias contemplan el respeto a las normas constitucionales y de forma similar las normas reglamentarias están condicionadas por las ordinarias, siendo entonces un medio importante a

través de la cual se dinamiza la administración pública pues establece las disposiciones generales, abstractas e impersonales. Los reglamentos, para el estricto cumplimiento de las leyes, son dictados por el Presidente de la República de conformidad con la facultad que le concede la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en el literal e) del Artículo 183, reformado por el Acuerdo Legislativo número 18-93 de fecha 17 de noviembre de 1993.

1.6 Relación Jurídico Tributaria.

Es la relación que se entabla entre el Estado y los contribuyentes como consecuencia de la aplicación de los tributos; se distingue de aquella de facto y de mera fuerza que privó en la antigüedad, entre otros motivos, por originarse, desarrollarse y finalmente extinguirse, en todos los casos y para todas las clases de tributos, de acuerdo a preceptos legales.

Esa circunstancia distintiva del fenómeno tributario moderno fue especialmente resaltada por primera vez en 1926, por el profesor suizo ERNST BLUMENSTEIN, quien consideraba que la relación jurídica que se configura entre el Estado o el ente que exige los tributos y los sujetos afectados por los mismos, era el elemento aglutinador o núcleo alrededor del cual debía construirse todo el Derecho Tributario.

En la doctrina se considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado; otro sector, estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio: la relación jurídico tributaria, de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquella una especie. Entre las distintas interpretaciones están:

Para Hensel:⁸ la relación fundamental del Derecho Tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el Derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. Con ella coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del Derecho Tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción, la vinculación estrecha del Derecho Tributario obligacional abstracto con el Derecho Tributario Administrativo.

En opinión de Vanoni⁹ no existe una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, sino que todas ellas son autónomas, sin que la preeminencia de la obligación de dar y la circunstancia de que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de aquella, deba inducir en el error de considerar que éstas son simples momentos o como obligaciones colaterales del vínculo fundamental de pagar el tributo.

Afirma que las obligaciones son autónomas, pero de contenido variado y no pueden reducirse a la sola obligación de pagar.

Apartándose de quienes desarrollan sus interpretaciones en torno a la obligación tributaria única, otra parte de la doctrina incorpora una figura nueva, la relación jurídico-tributaria, que permite establecer con mayor precisión la diferenciación entre las distintas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario, sin desmedro de un nexo común vinculatorio.

Para Blumenstein la relación jurídico-tributaria como determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, da lugar, por una parte, a una

⁸ Hensel, Albert, **Derecho tributario**, pág. 71.

⁹ Vanoni, Ezio, **Elementos del derecho tributario**, pág. 49.

prestación jurídica patrimonial (deuda tributaria) y por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto (relación de determinación), con lo cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes. En cuanto a las obligaciones que se imponen a terceras personas respecto al procedimiento de determinación, se trata, a juicio del mismo autor, de un “deber cívico especial establecido en interés de la comunidad y de la conservación del orden público.”¹⁰

En otra tendencia y rechazando claramente la preponderancia asignada a la obligación tributaria, Berliri¹¹ destaca que ella no debe polarizar la atención en detrimento de otras relaciones jurídicas que surgen con motivo de la aplicación de tributos, sobre todo cuando pueden existir deberes jurídicos sin obligación de pagar; es así como en la categoría genérica de relación jurídico-tributaria ubica como una de sus especies la obligación tributaria, que a su juicio en ciertos casos puede ser de hacer y no solamente de dar, es decir, que las considera obligaciones jurídicas y no de otra índole. Finalmente de conformidad con Giannini, quien fue el primero en establecer el concepto de relación jurídico-tributaria¹², señala que de las obligaciones tributarias, surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y obligaciones recíprocos, que forman el contenido de una relación especial, la cual es de contenido complejo ya que de ella resultan poderes, derechos y aún obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad.

En un análisis personal, se evitan equívocos aceptando el concepto genérico de relación jurídico-tributaria como consecuencia de la actividad tributaria y manteniendo la tradicional expresión obligación tributaria, sin innovaciones terminológicas, con el único fin de cumplir la prestación establecida en la ley.

¹⁰ Blumenstein, Ernest, **Sistema del derecho tributario**, pág. 9.

¹¹ Berliri, Antonio, **Principios del derecho tributario**, vol. II, pág. 37.

¹² Giannini, **La relación jurídica tributaria**, pág. 22.

Además el propio ordenamiento jurídico guatemalteco se refiere a este concepto como Obligación Jurídico Tributaria, concretamente en el Código Tributario Artículo 14 en el cual se define:

“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 de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al Derecho público y es exigible coactivamente”.

CAPÍTULO II

2. Principios.

Una ciencia es un conjunto de verdades expresadas coherentemente, en forma ordenada, constituyendo un sistema en el que se apoya cada verdad en otras anteriores hasta llegar así a los principios o causas de carácter axiomático en las que el mismo se fundamenta. Los principios son un elemento esencial cuando se trata de definir una ciencia, realmente, uno de los requisitos necesarios para determinar si hay o no autonomía científica, es la existencia de principios generales propios.

Considerado el Derecho como ciencia, y el Derecho Tributario como rama jurídica con autonomía científica propia, se hace necesario determinar cuáles son sus principios, porque obviar esta cuestión, negar la existencia de tales principios, equivaldría a negar la existencia del Derecho Tributario.

Como es sabido, en el campo jurídico se encuentran los Principios Generales del Derecho, los cuales constituyen un conjunto de verdades jurídicas universales, lo que hay de constante y permanente en el Derecho, aquello en lo que se fundamenta toda legislación positiva. En segundo lugar también pueden considerarse como tales aquellos principios que inspiran una determinada legislación positiva.

Pero para entender cuál es la finalidad de los principios dentro del Derecho es necesario determinar su concreta definición.

2.1 Definición.

Principio es el primer instante del ser, de la existencia de una institución o grupo. Razón o fundamento, origen¹³.

¹³ Cabanellas, Guillermo, **Diccionario de derecho usual**, pág. 30.

Punto que se considera primero en una extensión o cosa. Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia. Causa origen de algo. Cualquiera de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias y las artes. Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta. Enunciado lógico y metafísico que consiste en decir: Es imposible que una cosa sea y no sea al mismo tiempo. Norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales¹⁴.

Conforme al Diccionario de Manuel Osorio, dicho concepto se refiere al fundamento de algo; asimismo la Real Academia Española lo define como la norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.

Los principios pueden ser considerados como marco regulatorio del Derecho Tributario, su génesis se puede remontar al Derecho natural, es decir, las normas puestas por la providencia en las que se debe ajustar la normativa legal.

También desde otro enfoque racionalista enunciado por el filósofo Immanuel Kant son las normas comprendidas por la razón que deben ser fundamento del Derecho positivo, partiendo así que las normas jurídicas constitucionales en materia tributaria son consideradas como un dogma, es decir, como una declaración de voluntad con pretensión de validez general para solucionar problemas sociales y necesidades del Estado, pero entendiendo el dogma como postulado que sirve de punto de partida para esta actividad jurídica debidamente determinada, la cual sostiene una posición crítica en todo momento.

¹⁴ Real Academia Española, **Diccionario academia usual**, versión electrónica. <https://rae.es>.

2.2 Clases de principios.

2.2.1 Los principios teóricos de los impuestos.

Desde la Revolución Francesa, hubo siempre expresiones del pensamiento moral y financiero, que repararon en la injusticia de ciertos impuestos, o que reclamaron que atendieran a la capacidad económica de los contribuyentes, criticando además los sistemas impositivos que recaían drásticamente sobre las clases económicamente débiles, o en cuanto otorgaban privilegios o exenciones a ciertas clases que generalmente eran quienes detentaban la riqueza. Igualmente se analizaron los fines extra-fiscales de los impuestos, en el sentido de que estos no deben estar orientados exclusivamente a fines tributarios fiscales.

Fue entonces con el pensamiento del economista inglés Adam Smith que se sistematizaron los principios y el estudio del Derecho Financiero. Adam Smith, en su obra "Investigación sobre la naturaleza y causa de la Riqueza de las Naciones" publicada en 1776, trazó los principios éticos y financieros de los impuestos, representando la más completa reacción contra el estatismo que existió en la antigüedad y a comienzos de la Edad Moderna y que relega al Estado a un papel pasivo en la vida económica. Sin embargo, aún dentro de esta posición, reconoce que ciertas funciones son inherentes al Estado y que debe asumirlas.

Así, según Adam Smith los deberes del Estado podrán agruparse en tres:

- Defensa del Estado de la violencia e injusticia de otros Estados.
- Justicia y seguridad en el interior
- Creación y mantenimiento de las instituciones públicas y de obras que son de interés público y que el particular no puede costear"¹⁵

¹⁵ Flores Zavala, Ernesto, **Elementos de finanzas públicas mexicana: los impuestos**, pág 31.

2.2.2 Principios constitucionales de la tributación.

Dentro del orden de las limitaciones al poder tributario de carácter general, se encuentran los principios jurídicos de la tributación los cuales han sido incorporados en la Constitución Política de la República, por lo cual asumen el carácter de principios constitucionales de orden general.

2.3 Postulados de Adam Smith.

Smith fue quien básicamente formuló los principios teóricos de los impuestos, los cuales continúan teniendo plena vigencia llegando a constituir los principios clásicos de la imposición. Con la evolución de los estudios estos principios han servido de fuente a otros principios jurídicos, económicos y financieros de la imposición.

2.3.1 Principio de justicia.

Este principio señala que aquellas personas que se encuentran bajo la soberanía de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o del menosprecio a este adagio, depende la equidad de los impuestos.

En relación a este principio Flores Zavala afirma que “Lo fundamental es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos. El concepto de justicia varía de una época a otra y aún de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, varía de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico, dominante en un momento dado en una colectividad¹⁶”

¹⁶ **Íbid**, pág. 219.

Este principio se desarrolla actualmente a través de dos reglas que son:

- Principio de generalidad en la imposición.

El contenido de este principio es que todos los que gozan de rentas bajo la protección del Estado, deben contribuir al financiamiento de los gastos públicos. Este postulado nace como reacción a las condiciones en que se desenvolvían las finanzas públicas en la época en que él se formula, caracterizado por la existencia de privilegios y de exclusiones tributarias a favor de las clases económicas y sociales que detentaban la riqueza, mientras que las cargas tributarias pesaban fundamentalmente sobre las clases económicamente débiles y estaba representada por un sinnúmero de impuestos indirectos que gravaban los consumos más necesarios.

El principio de generalidad significa que todos deben pagar impuestos al Estado, pero este principio no ha de ser interpretado en términos absolutos, sino que esa obligación debe estar limitada conforme las corrientes más actualizadas, tomando en cuenta la capacidad del contribuyente; por lo tanto el principio no se refiere a que todos deben pagar todos los impuestos, sino que de conformidad a cada una de las categorías en que se clasifican los contribuyentes así se generan la obligación de cada uno de los impuestos.

- El principio de la uniformidad en la imposición.

Este es otra regla derivada del principio de justicia tributaria, el cual busca una desgravación impositiva de las clases económicamente débiles y abre también debate sobre ciertos impuestos que gravan los usos o consumos de primera necesidad.

Esta uniformidad busca que se defina el concepto de igualdad, el cual ha generado una serie de contestaciones contrapuestas como aquella que considera que, dado el hecho que la vida de un individuo vale lo mismo que la de otro, todos deben pagar una misma cuota para este concepto, pero, como la propiedad varía, todos deben soportar las

cargas tributarias según el valor de su propiedad; lo que Adam Smith considera inexacto, al igual que medir de conformidad con los beneficios que se reciben del Estado, pero al final establece dos criterios para lograr determinar la uniformidad del impuesto; uno, Objetivo que consiste en la igualdad de sacrificio y otro Subjetivo que consiste en la capacidad contributiva que depende de la cuantía de las rentas o del capital.

Por lo tanto la regla de uniformidad tributaria tiene como base los conceptos de capacidad contributiva y de igualdad en el sacrificio mínimo, los cuales han servido a la mayor parte de legislaciones tributarias para conceder a los contribuyentes ciertos desgravamientos por cargas familiares; este sacrificio varía según sea la renta gravada y debe apreciarse más por lo que de esa renta queda, una vez satisfecha la imposición, que por la cantidad que se paga por concepto de impuestos.

2.3.2 Principio de certidumbre.

Este principio consiste en que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador, el cual puede exagerar su importe para cada uno de los contribuyentes, dependiendo únicamente de su opinión subjetiva.

En la doctrina se establecen ciertas reglas que la ley impositiva debe comprender para que se cumpla con este principio:

- Las leyes tributarias deben ser redactadas claramente.
- La ley debe determinar con precisión los datos relativos al sujeto, objeto, cuota, forma de valuación de base, forma y fecha de pago, quien paga, a quién se paga, las sanciones en caso de alguna infracción, formas de determinar el impuesto,

recursos que proceden ante una resolución contraria de la administración tributaria, etc.

- Facilitar a los contribuyentes los medios necesarios para hacer de su conocimiento las leyes, reglamentos y circulares que los afecten.
- Las leyes fiscales deben ser publicadas no sólo por los medios que señala la ley, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación.
- Las circulares emitidas, por el ente encargado de la Administración Tributaria, deben hacerse del conocimiento de los contribuyentes, y no, únicamente de los órganos oficiales, ya que es frecuente que esta clase de actos administrativos nunca se hagan del conocimiento de los particulares.

2.3.3 Principio de comodidad.

A través de este principio se entiende que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente y según el procedimiento que pueda presumirse menos incómodo para el mismo.

Esto quiere decir que el Órgano Legislativo al llevar a cabo la creación de las leyes impositivas, debe acomodar la carga tributaria a las épocas favorables de percepción de ingresos de los contribuyentes, e incluso que esta carga se genere para acomodarla aún más a la capacidad de pago.

2.3.4 Principio de economía .

A través de este principio se busca establecer que la diferencia de lo que se recauda y lo que egresa al tesoro público del Estado, como gasto del cobro, sea lo más pequeña posible; asimismo que los gastos de aplicación y recaudación de impuestos se mantengan dentro de los límites indispensables, para no generar un excesivo gasto en los métodos de recaudación de impuestos, sino que al mantener un equilibrio sea posible darle mayor preponderancia a la inversión en la satisfacción de necesidades.

2.4 Principios de Adolfo Wagner.

Del estudio que lleva a cabo Adam Smith se generan otros principios desarrollados por Adolfo Wagner, quien consideraba que la ciencia de las Finanzas debe poseer una serie de principios superiores, que constituyan, los fundamentos prácticos de la política y de la técnica fiscal, por lo tanto para Wagner existen nueve principios superiores agrupados en cuatro categorías, las cuales son:

2.4.1 Primera categoría: principios de política financiera.

Entre los cuales están: Suficiencia de la imposición y Elasticidad de la imposición. El primero se refiere a que los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un período determinado, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisible, y el segundo consiste en que los impuestos deben adaptarse a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema tributario han de existir uno o varios impuestos, que mediante un simple cambio de cuotas, produzcan en casos de crisis, los recursos necesarios para satisfacer el gasto público.

2.4.2 Segunda categoría: principios de economía pública.

El primer principio consiste en la elección de fuentes de impuestos con la finalidad de resolver si debe gravarse sólo la renta o también el capital de los particulares, y distinguir el asunto desde el punto de vista de la economía pública y privada, por lo tanto se señalan en la doctrina tres fuentes del impuesto: la renta, el capital y los medios de consumo, afirmándose que para decidir entre estas fuentes deberá tomarse en consideración los criterios de: la economía privada y pública en cuanto al impuesto sobre el capital, consideraciones puramente financieras, consideraciones de política social en materia de imposición y el fin que se pretende con los impuestos.

El segundo principio establece la elección de las clases de impuestos que deben ser tomados en consideración para los efectos de la imposición, que deben ser aquellos que realmente los pagan, y examen general de lo que se ha llamado la repercusión de los impuestos. Por lo tanto al estudiar los efectos de los impuestos, deberá estudiarse si un impuesto recae por la repercusión en determinada clase social, corresponderá procurar gravar con otra clase de impuestos a aquellos que han escapado a los efectos de los primeros.

2.4.3 Tercera categoría: principios de equidad.

Entre estos se encuentra el de Generalidad que se refiere a que dentro del régimen de la libre concurrencia y admitiendo que el sistema de repartición de rentas como existe, es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener finalidades fiscales; debe ser proporcional y gravar a todos, sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas. Asimismo se define el principio de uniformidad el cual se entiende que el impuesto debe ser proporcionado a la capacidad de prestación económica, la cual crece según una progresión más rápida que la renta.

2.4.4 Cuarta categoría: principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición.

Dentro de esta última categoría se señalan principios como la fijeza de la imposición a través del cual se busca una mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos, la simplicidad del sistema impositivo, otorgar la debida información en el momento adecuado, emplear en las normas jurídicas un lenguaje elevado y concreto así como simple y accesible a todos, rigor en la precisión del objeto, disposiciones claras acerca de las infracciones y sanciones. También está el principio de comodidad de la imposición beneficiando tanto al contribuyente o sujeto pasivo tributario como al fisco, tomando en cuenta el pago en moneda del curso legal, el lugar de pago suficientemente accesible al contribuyente, la época de pago así como los procedimientos de control y recaudación adecuados.

Por último se evidencia el principio de Tendencia a reducir lo más posible los gastos de recaudación de los impuestos.

2.5 Principios Constitucionales del Derecho Tributario.

Los principios constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte perdurable e inquebrantable del Derecho y también el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica del Estado y dentro de esa función indican cómo estos deben ser aplicados, además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas.

La Constitución Política de la República es, en el Estado moderno, la ley fundamental y suprema, por lo que los principios constitucionales representan, precisamente, la síntesis de los valores y de los bienes más importantes del ordenamiento jurídico, estos principios son los siguientes:

2.5.1 Principio de legalidad

Este principio constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por él se requiere que para la sanción de leyes tributarias, tomen necesaria intervención los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada Estado (Cortes, Parlamento, Asamblea General, Congreso, Legislatura, etc.).

El principio se vincula históricamente con el consentimiento brindado por los súbditos a los monarcas para el establecimiento de impuestos extraordinarios a partir de los albores de la Baja Edad Media, siendo un lugar común establecer su origen en la Carta Magna del 15 de junio de 1215, arrancada por los barones de Inglaterra al Rey Juan Sin Tierra. De todos modos, en forma contemporánea e incluso con anterioridad al

hecho citado, existen referencias históricas de la implementación de la práctica en la Península Ibérica.

Valga referir que este uso, a través de la convocatoria de las Cortes, el Parlamento o los Estados Generales, para consentir los "pedidos" del monarca, o los "servicios" que concedían los reinos, se convierte en el antecedente de la institución parlamentaria encargada del ejercicio de las competencias legislativas, que recién se consolida en el constitucionalismo.

Por lo tanto el principio de legalidad se inicia en Gran Bretaña luego se adopta en la Constitución de Estados Unidos de América 1787; en Francia cayó en desuso hacia los siglos XV y XVI, pero fue restablecido en el Artículo 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789 en la cual se suprimieron de los derechos feudales, tras la reunión de los Estados Generales durante la Revolución Francesa, el Artículo 14 señala: *“Los ciudadanos tienen el Derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración”*¹⁷. Y de aquí pasó a todos los países influenciados por la misma.

En Guatemala este principio está plasmado en los textos constitucionales anteriores a 1985, se recogía en la norma de atribuciones al Congreso, refiriéndose a impuestos ordinarios y extraordinarios sin disponer respecto a los otros tributos.

Este principio se basa en que sólo la ley puede definir los elementos estructurales básicos de los tributos en Guatemala, especialmente el hecho imponible que debe ser típico (debidamente desarrollado en la ley) y por tal motivo, serían nulas de pleno Derecho las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Es por lo anterior que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, otorga

¹⁷ Maglio, Federico Martín, **FMM educación**. febrero 2005. <http://www.fmmeduccion.com.ar/index.html>.

facultades específicas al Congreso de la República, para decretar impuestos y sus figuras; norma que se concatena con lo dispuesto en el inciso c) del Artículo 171 de la Constitución Política de la República, por lo que el constituyente concedió al Poder Legislativo el monopolio en la creación de tributos y la determinación de las bases de tributación.

El principio de legalidad, como uno de los principios jurídicos esenciales del Estado moderno, es también conocido como reserva de ley, que la doctrina considera como regla fundamental del Derecho Público.

La doctrina divide al Principio en:

- Principio de Legalidad de Reserva de Ley, que parte del aforismo latino Nullum Tributum sine lege (no existe tributo, si no lo establece la ley) y postula que para ser aplicado un tributo legalmente en nuestro país, debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus bases de recaudación, así mismo le corresponde a la ley establecer requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley tributaria.
- Principio de Legalidad por Preferencia de Ley, se refiere a que, para su aplicación, la Ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, oficio, informe, memorando u otra disposición de inferior jerarquía y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley, a efecto de agilizar su aplicación y evitar el casuismo en materia legislativa.

Existen estudiosos como Narciso Amorós quien ve una diferencia entre legalidad y reserva de ley, estableciendo que el primero significaría la sumisión de la actividad tributaria a la ley, en tanto la segunda consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por la ley formal y es un límite entonces

al poder reglamentario de la administración; sin embargo al final termina reconociendo que la identidad de ambas materias es muy evidente.

2.5.2 Principios de justicia y de equidad.

Estos principios se basan en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia: dar a cada quien lo suyo, es decir, la justa distribución de las cargas tributarias, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar las mismas y responder por el pago del tributo.; y por equitativo: darlo en forma proporcional, es decir, el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, dándole así un carácter de universalidad al tributo.

Los principios en estudio, tienen su fundamento en lo que establece el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República, y están enunciados tanto en el Artículo 239 como en el 243 de la Ley Suprema.

2.5.3 Principios de igualdad y de generalidad.

La igualdad ante la ley es la resultante de las postulaciones impulsadas por la Revolución Francesa y derivación del "principio de universalidad de la ley", a través de un sistema de normas que tiene como destinatarios el conjunto de la sociedad, como reacción a las diferencias y privilegios hasta ese entonces vigente.

La apuntada "igualdad formal" o "igualdad jurídica" se convierte en una noción útil para proscribir determinadas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social; pero de todos modos, perpetúa las profundas disparidades reales en una sociedad no homogénea con clases marcadamente diferenciadas. Se trata en fin, de la majestuosa igualdad del Derecho francés, descrita

por Anatole France como, prohibiendo tanto al rico cuanto al pobre dormir debajo de los puentes de París.

La igualdad en la ley, en cambio, obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas públicas.

La doctrina social de la Iglesia Católica en este respecto, señala que aunque existan desigualdades justas entre los hombres, sin embargo, la igual dignidad de la persona exige que se llegue a una situación social más humana y más justa. Resulta escandaloso el hecho de las excesivas desigualdades económicas y sociales que se dan entre los miembros o los pueblos de una misma familia humana, porque son contrarias a la justicia social, a la equidad, a la dignidad de la persona humana y a la paz social e internacional; asimismo puntualiza que si más allá de las reglas jurídicas falta un sentido más profundo de respeto y de servicio al prójimo, incluso la igualdad ante la ley podrá servir de coartada a discriminaciones flagrantes, a explotaciones constantes, a un engaño efectivo. Sin una educación renovada de la solidaridad, la afirmación exclusiva de la igualdad puede dar lugar a un individualismo donde cada cual reivindique sus derechos sin querer hacerse responsable del bien común.

La igualdad en la interpretación y aplicación de la ley conduce, tal cual lo remarcaran las II Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en México en 1958, a que deben excluirse los criterios apriorísticos de interpretación, tanto a favor del Fisco como del contribuyente.

En cuanto a la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, tal postulación parte de la premisa de que el Estado acreedor y el contribuyente deudor están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción, por no haber tributo sin ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa; premisa que se verifica claramente en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República y en la acción de

inconstitucionalidad concretada en el expediente 1441-2001 que se plantea en contra del Artículo 162 del Código Tributario, el cual contemplaba que no procedía la caducidad de la instancia dentro del trámite del recurso o proceso Contencioso Administrativo en perjuicio de la Administración Tributaria.

Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas; quiérase significar con ello, que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación odiosa. Por lo tanto el poder de eximir, constituye una excepción a este principio, pero tiene validez constitucional por no otorgarse como antaño por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias económico o sociales, razonablemente apreciadas por el poder legislativo y, con el propósito de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país.

2.5.4 Principio de capacidad económica.

Este principio aparece consagrado en muchos textos constitucionales del siglo XIX y aún sigue existiendo dentro de las constituciones de los diversos Estados. En Guatemala se encuentra reglado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República.

De conformidad con este principio es importante hacer una aclaración interpretativa entre los conceptos de capacidad jurídica tributaria y capacidad contributiva.

Para Giuliani Fonrouge¹⁸ la capacidad jurídica tributaria es “la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídico tributaria sustancial con prescindencia de la

¹⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos María, **Derecho financiero**, pág. 368.

cantidad de riqueza que se posea”, en cambio la capacidad contributiva es “aptitud económica de pago público con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente al integrante pasivo de la relación jurídico tributaria, es decir, que la capacidad de pago es la capacidad económica que tiene todo contribuyente para poder pagar impuestos”¹⁹.

Por lo anterior es posible inferir que tener posesión de capacidad jurídica tributaria no constituye que se tenga capacidad contributiva, no así al contrario, quien tenga capacidad contributiva el legislador debe atribuirle capacidad jurídico tributaria.

La filosofía científica del principio de capacidad de pago se explica reconociendo que el Estado para cumplir con sus fines y satisfacer sus gastos necesita gravar a la población con impuestos para la obtención de recursos, pero ese gravamen no debe de hacerse de acuerdo con la cuantía en que cada uno se beneficiaría del gasto público, sino con arreglo a la capacidad de pago que el individuo tenga para pagar impuestos.

En el pasado como en la actualidad el legislador ha tropezado con el problema de la medición de la capacidad de pago. El factor o medida generalmente utilizada por la gran mayoría de Gobiernos ha sido la renta individual, base sobre la cual una vez deducida una cantidad en concepto de subsistencia se procede a realizar la medición respectiva, esta deducción varía según el tamaño de la familia y otras circunstancias. Cuando mayor sea la renta monetaria de una persona, más capaz será de pagar impuestos.

Para Allan Charles²⁰ la capacidad de una persona para pagar impuestos no es precisamente una función del propio flujo corriente de renta o del stock actual de activos, como fondos públicos, cuentas bancarias o propiedades inmuebles. Tan importantes como estos pueden ser los créditos. La capacidad corriente de pagar

¹⁹ **Ibid**, pág. 269.

²⁰ Charles, Allan, **La teoría de la tributación**, pág. 147.

impuestos, viene vitalmente afectada por la esperada capacidad futura de obtener renta.

En concreto entonces, el concepto de capacidad de pago, debe tomarse en un sentido amplio y comprensivo de todos los tributos (impuestos, tasas, contribuciones especiales). Esto significa que se puede detectar aptitud de pago público, ya sea por ser titular de bienes, ingresos, etc.; o ya sea por haber sido beneficiado por alguna actividad o gasto del ente estatal o incluso por haber simplemente otorgado la prestación de un servicio singularizado.

2.5.5 Principio de no confiscación.

Desde el momento que la Constitución Política de la República asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación de bienes en los Artículos 41 y 243, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias tales garantías, de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes pues el Estado no podría gravar los gastos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener su ganancia.

2.5.6 Principio que prohíbe la doble o múltiple tributación.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República define concretamente este principio, señalando que *“...hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”*.

Conforme a la posición de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos. Por lo tanto dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones.

2.5.7 Principio de la no retroactividad de la ley tributaria.

García Maynes afirma que: “En principio las normas jurídicas rigen todos los hechos que, durante el lapso de su vigencia, ocurren en concordancia con sus supuestos. Si un supuesto se realiza mientras una ley está en vigor, las consecuencias jurídicas que la disposición señala deben imputarse al hecho condicionante. Realizando este, ipso facto se actualizan sus consecuencias normativas”²¹.

El principio general que domina esta materia es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, pero, este principio no debe ser considerado como absoluto y todos los autores admiten que sufre excepciones.

En materia tributaria existen dos cuestiones fundamentales por resolver: ¿Qué debe entenderse por aplicación retroactiva de una ley? Y ¿En qué casos debe una ley aplicarse retroactivamente?

La doctrina jurídica acerca del concepto de retroactividad es extraordinariamente rica, en este aspecto, pero dentro de las teorías que han ejercido mayor influencia están:

²¹ García Maynes, Eduardo, **Introducción al estudio del derecho**, pág. 388.

- Teoría de los derechos adquiridos.

Según Giovanni Merlini, citado por García Maynes en su obra *Introducción al Estudio del Derecho*, una ley es retroactiva cuando destruye o restringe un derecho adquirido bajo el imperio de una ley anterior. No lo es, en cambio, si aniquila una facultad legal o una simple expectativa. El problema gira alrededor de los conceptos de: derechos adquiridos, facultad legal y expectativa de derecho.

Los derechos adquiridos son los que han entrado a formar parte del patrimonio de los individuos, por lo tanto no pueden ser arrebatados por aquél de quien se obtuvieron. Las expectativas de derecho son las simples facultades o esperanzas.

Esta teoría ha sido objeto de fuertes críticas por la falta de precisión de los conceptos que le sirven de base, y la dificultad de su aplicación a casos concretos.

- Teoría de Bandry-Lacantinerie y Housques-Fourcade sobre los derechos adquiridos.

Estos autores parten de la distinción entre los conceptos de facultad legal, la cual no ejercitada es una simple expectativa que sólo se convierte en derecho adquirido en virtud del ejercicio, y el ejercicio de la facultad legal, que en cierto modo materializase en ese acto que la traduce, es constitutivo del derecho adquirido, y éste pertenece a los individuos a partir de entonces, al punto de que una nueva ley no puede despojar de dichos derechos, sin pecar de retroactiva.

García Maynes, critica esta tesis afirmando que la misma desnaturaliza por completo la teoría clásica de los derechos adquiridos, al hacer depender su existencia del ejercicio de las facultades legales de las personas, pues el derecho no deriva de su ejercicio, ni puede depender de él.

- Teoría de Bonnacase.

Se basa en la distinción entre situaciones jurídicas abstractas y concretas, entendiendo por situación jurídica la manera de ser de cada uno, relativamente a una regla de Derecho. La situación jurídica abstracta es la manera de ser, eventual o teórica de cada uno en relación con una ley determinada, y la situación jurídica concreta es la manera de ser, derivada para cierta persona de un acto o de un hecho jurídico, que pone en juego, en su provecho o a su cargo, las reglas de una situación jurídica e ipso facto le confiere las ventajas y obligaciones inherentes al funcionamiento de esa situación²².

Se critica la teoría de Bonnacase diciendo que toda situación jurídica nace de la aplicación de un precepto de derecho y, en ese sentido, es siempre concreta. Abstracta es la regla legal, no la situación jurídica. Además no es necesario introducir dicha distinción, pues basta con declarar que una ley es retroactiva cuando modifica o restringe las consecuencias jurídicas derivadas de la aplicación de la precedente.

En conclusión, una ley es retroactivamente aplicada cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de una ley anterior. Por lo tanto el principio fundamenta que la ley tributaria no tiene efecto retroactivo, es decir, que no se puede aplicar dentro del ámbito temporal hacia el pasado. Este principio está plasmado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República, que establece que *"la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal, cuando ello favorezca al reo"*. En el ámbito tributario, es posible encontrar hechos que constituyan delitos contra el régimen tributario, donde claramente es aplicable este principio, como por ejemplo la defraudación tributaria, entre otros.

Dentro del régimen sancionatorio tributario que el Código Tributario desarrolla en su Título III, está contemplado en el Artículo 66 lo siguiente: "Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que

²² Bonnacase, Julian –citado por García Maynes-, **Op. Cit**; pág. 397.

supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes".

Si previo a la lectura del Artículo anterior, se lee el contenido del Artículo 15 de la Constitución Política de la República, en el que se indica que la retroactividad únicamente es aplicable en materia penal y cuando favorezca al reo, se dudaría de la aplicación del Artículo citado del Código Tributario, pero la doctrina tributaria moderna ha homologado las infracciones tributarias con los ilícitos penales, al estimar que existe una buena cantidad de elementos comunes, como los que se mencionan a continuación:

- En ambos existe una acción humana que se encuadra en una figura legal descrita en la ley, siendo esa acción antijurídica.
- Existe una persona responsable por esa acción.
- Por lo general, el ente perjudicado por esa acción antijurídica es la colectividad, representada en el Estado.
- Al cometer la acción antijurídica, nace la aplicación de una sanción.

CAPÍTULO III

3. Legislación tributaria guatemalteca.

De conformidad con el principio de legalidad expuesto anteriormente es preponderante señalar como la potestad legislativa demuestra el régimen democrático y representativo vigente del Estado, del cual emana el reconocimiento de la jerarquía especial de las leyes emitidas por el Congreso de la República, como expresión de la voluntad soberana del pueblo. Por lo que es de vital importancia remarcar cada una de las normas relacionadas con el tema estudiado, a fin de ampliar el ámbito legal referido.

3.1 Normas constitucionales relacionadas con la aplicación del régimen tributario.

<p>Artículo 2. Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.</p>	<p>Es la seguridad jurídica la garantía que se relaciona en cuanto a la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible; en virtud tal que las autoridades, en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la ley fundamental.</p>
<p>Artículo 4. Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su</p>	<p>Este principio impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma, pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y</p>

<p>estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.</p>	<p>sea realmente efectivo, se señala también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme a sus diferencias.</p> <p>La Corte de Constitucionalidad ha expresado que en anteriores casos este principio hace referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución Política de la República acoge.</p>
<p>Artículo 12. Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.</p>	<p>Este derecho implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en las leyes respectivas. Su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica.</p>

<p>Artículo 15. La ley no tiene efecto retroactivo (salvo en materia penal y cuando favorezca al reo).</p>	<p>La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella.</p>
<p>Artículo 17. No hay prisión por deudas.</p> <p>Artículo 24. Los libros, documentos y archivos relacionados con el pago de tributos, pueden ser revisados por la autoridad competente, pero es punible revelar el monto de tributos, utilidades, pérdidas, costos y otros datos.</p>	<p>Este es un Derecho humano individual que asegura a las personas que no van a ser privadas de su libertad si no tienen posibilidad económica de cancelar sus deudas, siempre y cuando no constituya delito.</p> <p>No es una disposición exceptiva, sino normativa de una situación especial en la cual se busca cumplir con la seguridad jurídica garantizada al inicio de la Constitución Política de la República.</p>
<p>Artículo 28. En materia administrativa las peticiones deben resolverse y notificarse en 30 días.</p> <p>En material fiscal, para impugnar resoluciones administrativas que originen reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá pago previo del mismo o garantía alguna.</p> <p><i>Relacionado con el Artículo 221 constitucional.</i></p>	<p>Este derecho busca no violentar la igualdad entre los sujetos del procedimiento administrativo, en el cual se verifica un conflicto de materia tributaria. También busca cumplir con el derecho de defensa, al no solicitar el pago previo, se le da al solicitante la oportunidad de hacer valer sus derechos ante las autoridades, y que sea la resolución respectiva la que solucione el pago o no del impuesto respectivo.</p>
<p>Artículo 30. Son públicos todos los actos</p>	<p>El objeto principal que se persigue es</p>

de la Administración Pública.	ejercitar el control directo de los órganos administrativos encargados de desarrollar el Derecho Tributario, para evitar abusos e irregularidades al principio de legalidad.
Artículo 31. Toda persona puede conocer lo que conste de ella en archivos, fichas o cualquier forma de registros estatales.	Para que los contribuyentes (aquellos que estén interesados, no para los extraños), no se encuentren en estado de indefensión es necesario que tengan acceso a toda esa información que se refiera a ellos mismos, por lo que el “habeas data” es en estos momentos objeto de discusiones.
Artículo 32. Objeto de citaciones. No es obligatoria la comparecencia ante autoridad, funcionario o empleado público, si en las citaciones correspondientes no consta expresamente el objeto de la diligencia.	Para evitarle a los contribuyentes conflictos con la Ley Penal en cuanto al delito de desobediencia, se expresa esta obligación por parte de las autoridades respectivas para que manifiesten expresamente el objeto de las citaciones, y que al no hacerlo los mismos interesados puedan negarse a comparecer.
Artículo 37. Los inmuebles de entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de tributos.	La exención es una figura jurídico-tributaria, en virtud de la cual, se eliminan de la regla general de causación de los tributos, por lo que dado el principio de legalidad que inspira el ordenamiento jurídico tributario requiere que las exenciones sean establecidas en la ley.
Artículo 41. Es prohibida la imposición de multas confiscatorias. Las multas no pueden exceder del impuesto omitido.	Desde el momento en que se reconoce el derecho a la propiedad, es contraria toda acción que tienda a modificar el mismo.

<p>Artículo 43. Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.</p>	<p>El comercio, entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de riqueza. Las únicas limitaciones a este precepto constitucional son aquellas que se establezcan por motivos sociales o de interés nacional.</p>
<p>Artículo 44. Son nulas ipso jure las leyes y demás disposiciones gubernamentales o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los Derechos que otorga la Constitución Política de la República.</p>	<p>Busca la protección del principio de supremacía constitucional, que implica que en la cúspide del ordenamiento jurídico está la Constitución Política de la República y ésta, como ley suprema, es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del Estado Constitucional de Derecho.</p>
<p>Artículo 73. Exención subjetiva de los centros educativos privados de toda clase de impuestos.</p>	<p>Dado que constitucional y legalmente la educación privada, onerosa o gratuita, concurre con los fines del Estado, debe quedar encuadrada dentro de los ideales del Estado social, consecuentemente, no puede tener un significado distinto de la función generadora de cultura que le corresponde en el proceso histórico de las naciones.</p>
<p>Artículo 135 inciso d). Deberes y Derechos cívicos, en los que se</p>	<p>A través de este deber cívico se advierte que es en la forma prescrita por la ley, ya</p>

<p>contempla el contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley.</p>	<p>sea directa o indirectamente, lo que permite el reconocimiento como sujetos de gravamen al patrimonio o bienes, ya que los tributos a quien afecta real, aunque indirectamente, es a los titulares de ese patrimonio o bienes; por lo que el deber que tal inciso impone a los guatemaltecos, no excluye la posibilidad de gravarlos.</p>
<p>Artículo 171. Sólo el Congreso de la República puede decretar impuestos ordinarios y extraordinarios y determinar las bases de recaudación.</p>	<p>En este Artículo se verifica concretamente el principio de legalidad que rige al Derecho Tributario, porque es sólo el Estado a través de su poder imperio, quien puede generar tipos impositivos, y es únicamente a través de las leyes que puede hacer efectiva dicha facultad, siempre que sea por medio del organismo respectivo, que en este caso es el Legislativo.</p>
<p>Artículo 183 r) El Presidente de la República puede exonerar multas y recargos a los contribuyentes por el incumplimiento de pago de tributos o actos u omisiones administrativas.</p>	<p>A través de esta norma se le otorga al Presidente de la República una facultad de liberar al sujeto pasivo del tributo. Atribución que ha dado mucho de que hablar por tender a la arbitrariedad.</p>
<p>Artículo 221. Para ocurrir al Tribunal de lo Contencioso administrativo no es necesario ningún pago o caución previa (SOLVE ET REPETE). <i>Relacionado con el Artículo 28 constitucional.</i></p>	<p>El principio del “<i>solve et repete</i>”, está relacionado con la ejecutoriedad de los actos administrativos y su presunción de legitimidad. Asegura un constante flujo de ingresos al ante recaudador, pero este no es contemplado en el ordenamiento jurídico guatemalteco.</p>

3.2 Enumeración de los principales cuerpos normativos en materia tributaria.

Número Decreto del Congreso de la República	6-91	
Nombre de la Ley	CÓDIGO TRIBUTARIO	
Objeto	Armonizar las leyes en materia tributaria, para tener procedimientos uniformes y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias, cumpliendo así con lo preceptuado en la Constitución Política de la República, en cuanto al principio de legalidad; el cual le otorga exclusiva potestad al Congreso de la República para determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la base imponible y tipo impositivo.	
Contenido	Título I	Disposiciones Preliminares, Normas Tributarias, Plazos, Tributos.
	Título II	Obligación Tributaria, Disposiciones Generales, Sujetos de la Obligación Jurídico Tributaria, Hecho Generador, Extinción de la Obligación Tributaria, Intereses, Exenciones.
	Título III	Infracciones y Sanciones, Parte General, Parte Especial, Defraudación Tributaria.
	Título IV	Procedimiento ante la Administración Tributaria, Facultades y Atribuciones de la Administración Tributaria, Procedimiento de Consulta, Determinación de la Obligación Tributaria, Deberes Formales de los Contribuyentes y Responsables, Proceso Administrativo, Procedimiento de Restitución, Impugnación de las Resoluciones de la Administración Tributaria.
	Título V	De lo Contencioso Administrativo, Casación, Medidas de Garantía y Precautorias, Procedimiento Económico Coactivo.
	Título Final	Disposiciones Finales.

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
27-92	<p style="text-align: center;">LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</p>	<p>Artículo 3.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La venta o permuta de bienes muebles o de Derechos reales constituidos sobre ellos. 2. La prestación de servicios en el territorio nacional. 3. Las importaciones. 4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. 5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del pro-indiviso. 	<p>Artículo 11. En las ventas</p> <p>El precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aún cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los reajustes y recargos financieros. 2. El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. 3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas. 	<p>Artículo 10. Tarifa única.</p> <p>Doce por ciento (12%) sobre la base imponible.</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
		<p>6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto-prestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.</p> <p>7. La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio.</p>	<p>Artículo 12. En la prestación de servicios.</p> <p>El precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse... los siguientes rubros:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los reajustes y recargos financieros. 2. El valor de los bienes que se utilicen para la prestación del servicio. 3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figuren en las facturas, salvo contribuciones o aportaciones establecidas por leyes específicas. 	

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
		<p>8. La venta o permuta de bienes inmuebles.</p> <p>9. La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.</p> <p>En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes.</p>	<p>Artículo 13. En otros casos.</p> <p>1. En las importaciones: El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación.</p> <p>2. En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: El valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros, si los hubiere.</p> <p>3. En las adjudicaciones: El valor de la adjudicación respectiva.</p> <p>4. En los retiros de bienes muebles previstos en el: El precio de adquisición o el costo de fabricación de los bienes muebles.</p>	

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
26-92	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	<p>Artículo 7. Cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece la ley.</p> <p>Artículo 29. Ganancias de capital.</p> <p>Artículo 31. Rentas presuntas por intereses y por facturas especiales:</p>	<p>Sobre el monto de dichas ganancias</p> <p>En las facturas especiales que se emitan de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado se presume, salvo prueba en contrario, la existencia de una renta imponible del diez por ciento (10%) del importe bruto de cada factura especial, si se trata de ventas de bienes; y del veinte por ciento (20%), si la factura especial se emite por la prestación de servicios.</p>	<p>El 10% de ganancias de capital.</p> <p>Tarifa del 5%. Remite al Artículo 44.</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
			<p>Artículo 33. Empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala.</p> <p>Artículo 34. Seguros, reaseguros, reafianzamientos.</p> <p>Artículo 35. Películas cinematográficas, similares.</p> <p>Artículo 36. Noticias internacionales.</p> <p>Artículo 43. Personas individuales que se desempeñan en relación de dependencia.</p> <p>Artículo 44. Tipo impositivo y régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos.</p>	<p>El (5%) del importe bruto de los fletes de carga y pasajes de fuente guatemalteca.</p> <p>La tarifa es del 31%.</p> <p>La tarifa es del 31%.</p> <p>La tarifa es del 31%.</p> <p>Existe una tabla de opciones.</p> <p>La tarifa es del (5%).</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
			<p>Artículo 44 "A". Tipo impositivo y régimen para personas individuales o jurídicas no mercantiles.</p> <p>Artículo 45. Personas no domiciliadas.</p> <p>Artículo 62. Rentas provenientes de loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares.</p>	<p>La tarifa es del (5%).</p> <p>El diez por ciento (10%)</p> <p>(10%) sobre el importe neto de los premios percibidos en efectivo.</p>
19-04	<p align="center">LEY DEL IMPUESTO EXTRAORDINARIO Y TEMPORAL DE APOYO A LOS ACUERDOS DE PAZ</p>	<p>Artículo 3. La realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de la ley.</p>	<p>Artículo 7. La que sea mayor entre:</p> <p>a. La cuarta parte del monto del activo neto; o,</p> <p>b. La cuarta parte de los ingresos brutos.</p>	<p>Artículo 8.</p> <p>a. Del 1 de julio al 31 de diciembre de dos mil cuatro 2.5%.</p> <p>b. del 1 de enero de dos mil cinco al 30 de junio de dos mil seis, 1.25%.</p> <p>c. del uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, 1%.</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
37-92	<p style="text-align: center;">LEY DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS</p>	<p>Artículo 3. Del sujeto pasivo del impuesto y del hecho generador.</p> <p>Es sujeto pasivo del impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto y es hecho generador del impuesto tal emisión, suscripción u otorgamiento.</p>	<p>Valor de los actos y contratos afectos.</p> <p>Artículo 5. De las tarifas específicas.</p> <p>1. Auténticas de firmas, efectuadas por dependencias del Estado, cada una.</p> <p>2. Auténticas de firmas en el exterior, cada una, el valor equivalente en moneda nacional.</p> <p>3. Por cada razón puesta por los registros públicos al pie de los documentos que se presentan a su registro.</p> <p>4. Los libros de contabilidad, hojas movibles de contabilidad, actas o registros, por cada hoja.</p>	<p>Artículo 4. La tarifa del 3%, sobre dicho valor.</p> <p>Q. 10.00.</p> <p>USA \$ 10.00 al tipo de cambio que estuviere vigente, a la fecha en que estas se efectúen.</p> <p>Q. 0.50.</p> <p>Q. 0.50.</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
			<p>5. Títulos, credenciales a documentos acreditativos del nombramiento o cargos o comprobantes de representación de personas jurídicas de cualquier naturaleza, extendidos en acta notarial o en cualquier otra forma.</p> <p>6. Índices, testimonios especiales, copias simples o legalizadas y actas notariales, por cada hoja de papel.</p> <p>7. Actas de legalización notarial de firmas o documentos.</p> <p>8. Poderes: a. Generales. b. Especiales.</p> <p>9. Cubiertas de testamentos cerrados.</p>	<p>Q 100.00. Se exceptúan los nombramientos o documentos de representantes de cooperativas, los cuales se rigen por lo dispuesto en las leyes especiales.</p> <p>Q. 0.50.</p> <p>Q. 5.00.</p> <p>Q. 10.00 Q. 2.00</p> <p>Q. 200.00</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
			<p>10. Patentes:</p> <p>a. De invención.</p> <p>b. Extendidas por el Registro Mercantil:</p> <p>1. empresas individuales.</p> <p>2. sociedades mercantiles.</p> <p>c. De buques que se matriculen bajo bandera guatemalteca, por cada 100 toneladas o fracción.</p> <p>11. Licencias para portación de armas de fuego, de cualquier clase, por año.</p> <p>12. Títulos reconocidos legalmente para ejercer profesión:</p> <p>a. Universitarios</p> <p>b. Carreras técnicas</p> <p>13. Títulos de concesiones de explotación de bosques nacionales, minas, canteras y cualesquiera otras.</p>	<p>Q.50.00</p> <p>Q.50.00</p> <p>Q.200.00</p> <p>Q.100.00</p> <p>Q.100.00</p> <p>Q.100.00</p> <p>Q.25.00</p> <p>Q.1,000.00</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
			<p>14. y 15. Derogados por el Artículo 43 del Decreto Ley número 70-94. Ley de Circulación de Vehículos terrestres, marítimos, y aéreos.</p> <p>16. Testimonios de escrituras de constitución, transformación, modificación, liquidación o fusión de sociedades mercantiles.</p> <p>Artículo 6. De la tarifa específica del impuesto de papel sellado especial para protocolos.</p>	<p>Q.250.00</p> <p>Por cada hoja y sujeta a los controles de distribución y venta regulados por esta ley, Q1.00.</p>
26-95	LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS FINANCIEROS	Artículo 2. El impuesto se genera en el momento del pago o acreditamiento de intereses a que se refiere el Artículo anterior.	Artículo 4. La base imponible la constituye la totalidad de los ingresos por concepto de intereses, a que se refiere el Artículo 1 de esta ley.	Artículo 7. El tipo impositivo es del diez por ciento (10%).

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
21-04	<p style="text-align: center;">LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS DESTILADAS, CERVEZAS Y OTRAS BEBIDAS FERMENTADAS</p>	<p>Artículo 3. Para los efectos de la aplicación de la presente ley, el impuesto se genera en el momento de la salida de las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, de las bodegas o centros de almacenamiento, acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados, para su distribución en el territorio nacional.</p>	<p>Artículo 9. La constituye el precio de venta al consumidor final sugerido por el fabricante o el importador, y reportado por éstos a la Superintendencia de Administración Tributaria conforme lo dispuesto en esta ley, sin incluir en dicho precio, el Impuesto al Valor Agregado, ni el impuesto a la distribución establecido.</p> <p>Artículo 10. Cervezas y otras bebidas de cereales fermentados.</p> <p>Artículo 11. Vinos.</p> <p>Artículo 12. Vino espumoso.</p> <p>Artículo 13. Vino vermouth.</p> <p>Artículo 14. Sidras.</p> <p>Artículo 15. Bebidas alcohólicas destiladas.</p> <p>Artículo 16. Bebidas alcohólicas mezcladas.</p> <p>Artículo 17. Demás bebidas fermentadas.</p>	<p>6%</p> <p>7.5%</p> <p>7.5%</p> <p>7.5%</p> <p>7.5%</p> <p>8.5%</p> <p>7.5%</p> <p>7.5%</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
70-94	<p style="text-align: center;">LEY DEL IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES, MARÍTIMOS Y AÉREOS</p>	<p>Artículo 2. Para los efectos de la aplicación del impuesto sobre circulación de vehículos, estos se clasifican en las siguientes categorías:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Terrestres -Marítimos -Aéreos 	<p>Artículo 10. El valor del vehículo, salvando los efectos de su depreciación legal, para el sólo efecto de la aplicación del impuesto sobre circulación, se determinará en tablas de valores imponibles, elaboradas anualmente por el Ministerio de Finanzas Públicas, con base en investigación de los precios que se efectuará conjuntamente con los importadores, distribuidores y fabricantes, la tabla de valores imponibles se aprobará por Acuerdo Gubernativo y se publicará en el Diario Oficial a más tardar, el 30 de noviembre de cada año y regirán para el año inmediato siguiente.</p>	<p>Artículo 10. vehículos de la Serie Particular:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Hasta 1 año 1.0% 2. De 1 año 1 día a 2 años 0.9% 3. De 2 años 1 día a 3 años 0.8% 4. De 3 años 1 día a 4 años 0.7% 5. De 4 años 1 día a 5 años 0.6% 6. De 5 años 1 día a 6 años 0.5% 7. De 6 años 1 día a 7 años 0.4% 8. De 7 años 1 día a 8 años 0.3% 9. De 8 años 1 día a 9 años 0.2%.

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
				<p>10. De nueve años un día y más años 0.1%</p> <p>Artículo 11. El impuesto será el resultado de multiplicar el porcentaje correspondiente en el Artículo anterior, por el valor del vehículo según la lista oficial vigente para cada año El impuesto en ningún caso será menor a Q. 110.00</p> <p>Artículo 12. a) De placas de distribuidor. b) Los vehículos de alquiler, pick-ups hasta 1 tonelada, camionetas de reparto hasta 1 tonelada, ambulancias y carros fúnebres pagarán de impuesto: Q 150.00.</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
				<p>Los microbuses con capacidad hasta de 10 pasajeros que se destinen y estén autorizados para el servicio de transporte urbano o escolar, pagarán el impuesto conforme a lo establecido en el Artículo 14 de esta ley; cuando se destinen a uso particular, pagarán el impuesto conforme a lo establecido en el Artículo 10 de esta ley.</p> <p>Artículo 13. Se establece un impuesto específico para los vehículos de transporte de valores, paneles de más de 1 tonelada de Q 280.00.</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
				<p>Artículo 14. Los vehículos de transporte urbano o escolar:</p> <p>A. Buses, omnibuses, camionetas y microbuses de 10 y hasta 30 pasajeros, Q200.00.</p> <p>B. Buses, omnibuses camionetas, y trolebuses de más de 30 pasajeros, Q280.00</p> <p>Artículo 15. Los vehículos extra-urbanos de transporte de personas y/o carga dependiendo del número de ejes, y de su peso bruto vehicular autorizado para transportar se clasifican, denominan y pagan un impuesto así:</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
				<p>C2: Es un camión o autobús, consistente en un automotor con eje simple y un eje simple de rueda doble Impuesto de Q280.00</p> <p>C3: Es un camión o autobús, consistente en un automotor con eje simple y un eje doble o Tándem Impuesto de Q410.00</p> <p>T2: Es un tractor o cabezal con un eje simple y un eje simple de rueda doble Impuesto de:Q280.00</p> <p>T3: Tractor o cabezal con un eje simple y un eje doble o tándem Impuesto de: Q410.00</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
				<p>Artículo 16. Los vehículos tipo semirremolque, y remolque para el transporte de personas y/o carga dependiendo del número de ejes y de su peso bruto vehicular autorizado para transportar se clasifican, denominan y pagan un impuesto así:</p> <p>S1: Semirremolque con un eje trasero simple de rueda doble. Impuesto de: Q200.00</p> <p>S2: Es un semirremolque con un eje trasero doble o Tándem. Impuesto de Q290.00</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
				<p>S3: Es un semirremolque con tres ejes traseros. Impuesto de: Q350.00</p> <p>R2: Es un remolque con un eje delantero simple o de rueda doble y un eje trasero simple o de rueda doble. Impuesto de: Q400.00</p> <p>R3: Es un remolque con un eje delantero simple o de rueda doble y un eje trasero doble o Tándem. Impuesto de: Q600.00</p> <p>Artículo 17. Los vehículos de uso pesado agrícola, industrial y de construcción que comprenden los vehículos siguientes pagarán un impuesto de circulación así:</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
				<p>a. Tractores agrícolas Q 280.00.</p> <p>b. Grúas y/o monta cargas: Q.410.00.</p> <p>c. Vehículos de construcción Q.410.00.</p> <p>d. Tractores de construcción Q600.00.</p> <p>Es prohibida la circulación en carreteras o calles asfaltadas de todo tipo de vehículo que no esté dotado de llantas neumáticas, estos sólo podrán circular en carreteras o calles de tierra.</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
				<p>Artículo 18 Los vehículos tipo motocicleta, pagarán el impuesto conforme lo establece el Artículo 8; sin embargo en ningún caso el impuesto podrá ser menor a 75 quetzales anuales.</p> <p>Artículo 19. Se establece impuesto específico para los vehículos marítimos dependiendo de su tamaño, tipo de uso y otras características.</p> <p>Artículo 20. Se establece impuesto específico para las aeronaves, cuyo monto depende de su tipo, peso, uso y demás características.</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
1752	LEY DEL IMPUESTO SOBRE PASAJES AÉREOS INTERNACIONALES	Artículo 1. El impuesto gravitará sobre todos los boletos aéreos expedidos en Guatemala, y órdenes de pago cubriendo transportación aérea, así mismo aquellos boletos extendidos en el exterior y cuyos vuelos se originen en el territorio nacional.	Se aplica sobre el valor de cada pasaje aéreo internacional que vendan las empresas de Aviación, estatales o privadas, directamente o por intermedio de agencias de viajes, o particulares autorizados.	Tarifa de 10%.
61-77	LEY DE TABACOS Y SUS PRODUCTOS	<p>Artículo 24. Los fabricantes de cigarrillos elaborados a máquina son responsables del pago del impuesto a que se refiere el Artículo 22 de esta ley, el que se causa por la transferencia de dominio del producto a cualquier título.</p> <p>Artículo 27. Los importadores de cigarrillos elaborados a máquina pagarán el impuesto al momento de liquidar la póliza respectiva.</p>	<p>Artículo 22. Se calcula sobre el precio de venta en fábrica de cada paquete de diez cajetillas de veinte cigarrillos cada una, sin impuesto.</p> <p>Artículo 27. Para las importaciones las Aduanas de la República tomarán como base los datos consignados en la declaración jurada autorizada por la Administración Tributaria, conforme lo establece el Artículo 30 de esta ley.</p>	<p>Artículo 22. Tarifa. Equivalente al cien por ciento (100%) del precio de venta en fábrica por paquete.</p> <p>De igual manera en el caso de las importaciones la tarifa será del cien por ciento (100%) a que se refiere el Artículo 22 de esta ley.</p>

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
			<p>Artículo 30. En la declaración se tomará en cuenta el valor CIF, los derechos y demás recargos arancelarios e impuestos por la importación los gastos de flete, seguro y otros gastos normales que efectivamente pague el importador, lo cual servirá de base para el pago del impuesto.</p> <p>Artículo 27. En todo caso, tanto para los cigarrillos fabricados a máquina, de producción nacional, como para los importados, la base imponible no podrá ser menor que el cuarenta y seis por ciento (46%) del precio de venta sugerido al público por el fabricante, el importador, distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta al público.</p>	

Número Decreto del Congreso de la República	Nombre de la Ley	Hecho Generador	Base Imponible	Tipo Impositivo
79-2000	<p style="text-align: center;">LEY DEL IMPUESTO ESPECÍFICO A LA DISTRIBUCIÓN DE CEMENTO</p>	<p>Artículo 3. Se genera en el momento de la salida de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes, tanto en bolsas, como a granel o clinker para su distribución y venta en el territorio nacional.</p> <p>En la importación de cemento de cualquier clase en bolsas, a granel o clinker, el impuesto se genera y paga temporalmente en el momento de su ingreso o internación al país por la aduana correspondiente, recuperándolo el importador en el momento de su distribución y venta en el territorio nacional.</p>	<p>Artículo 4. La constituye la bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) Kilogramos de peso o su equivalente. Cuando se distribuyan o se importen bolsas de mayor o menor peso, a granel o clinker, se aplicará la equivalencia respectiva a bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) kilogramos.</p>	<p>Artículo 5. Será de Q.1.50 por cada bolsa de cuarenta y dos punto cinco (42.5) kilogramos de peso o su equivalente, cuando sea a granel o clinker, o en bolsas de peso diferente.</p>

Existen otros cuerpos normativos como:

- Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 38-92.
- Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 431.
- Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones Tributarias y Fiscales, Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 117-97.
- Ley de Supresión de Privilegios Fiscales, Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 59-90.
- Ley del Impuesto Especifico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en polvo para la elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 09-2002.
- Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 21-2004.
- Ley del Timbre Forense y Timbre Notarial, Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 82-96.
- Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Congreso de la República de Guatemala Decreto Número 15-98.

Pero los desarrollados en el esquema anterior son aquellos que afectan a la mayor parte de la población individualmente considerada.

3.3 Jurisdicción Constitucional Tributaria Guatemalteca.

La jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad ha sido consistente desde sus inicios en el reconocimiento del valor normativo y de aplicación inmediata y directa de los principios tributarios constitucionales.

Como manifestación del poder tributario del Estado, la Constitución Política de la República obliga a los guatemaltecos a contribuir a los gastos públicos concretamente en el Artículo 135 d), aplicando los principios de legalidad, justicia, equidad, capacidad de pago, prohibición de doble o múltiple tributación, no confiscatoriedad, igualdad, seguridad e irretroactividad.

La especificidad de los principios aplicables a la tributación en el texto constitucional, responde a la intención del constituyente de asegurar su efectiva vigencia y su permanencia.

En la Constitución Política de la República se encuentran incorporados principios formales como el principio de legalidad en sus varios aspectos y dimensiones: el de reserva de ley; el de tipicidad y el de preferencia de ley, y materiales, específicamente los de justicia y equidad tributaria, principios rectores en que se apoyan los de capacidad de pago, prohibición de doble o múltiple tributación, no confiscación, seguridad e irretroactividad.

Los tres fallos contestes o uniformes de la Corte de Constitucionalidad tienen la jerarquía de la Constitución Política de la República. La labor interpretativa en materia tributaria debe tomar en cuenta las mutuas interacciones de las normas fiscales financieras con el conjunto de normas constitucionales y traducirse en juicios de razonabilidad que aseguren la realización del fin del Estado, como es el bien común, su fin supremo y fundamento de nuestro orden constitucional. Este fin también conlleva la obligación de contribuir a los gastos públicos dentro del mandato a los guatemaltecos de asumir una conducta fraternal entre sí, orden contenida en el Artículo 4º de la Constitución Política de la República. En aras de concretar y hacer positivo el mandato de igualdad en dignidad y derechos, y dentro del principio valor y rector de igualdad, el legislador tributario debe procurar una corrección de las desigualdades a través de redistribución de la renta, inspirado en el régimen constitucional económico y social de la República de Guatemala, que se funda en principios de justicia social y en cumplimiento de la obligación del Estado de lograr la equitativa distribución del ingreso

nacional (Artículo 118 de la Constitución Política de la República), siempre dentro de las garantías que la Constitución Política de la República les reconoce a los contribuyentes.

La Corte de Constitucionalidad en sentencia dictada en el expediente número 295-87 estableció: “... el Artículo 135, inciso d), que proclama el deber de los guatemaltecos de contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley; y 4, in fine, sobre que los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí, <...> la que engendra, cuando procede, la de contribuir a los gastos públicos que, por definición están orientados al bien común”.

3.3.1 Principios jurídicos formales de la tributación.

3.3.1.1 Principio de legalidad.

Al Estado de Derecho le es inherente el principio de legalidad tributaria, que se entiende en las dimensiones de reserva de ley, de preferencia de ley y de tipicidad que imponen que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley en sentido formal y material, decretada por el poder legislativo, y de observancia general; que sólo la ley puede fijar las bases de recaudación y que la potestad reglamentaria se limita al cobro del tributo.

El constituyente concedió al poder legislativo el monopolio en la creación de tributos y la determinación de las bases de tributación, dejando claro el alcance del principio de legalidad en el Artículo 239 constitucional, por lo que es en este sentido que se manifiesta la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad respecto a la preferencia de ley, que restringe el contenido de los reglamentos y niega toda discrecionalidad en este campo.

En acciones de inconstitucionalidad, la Corte de Constitucionalidad en reiteradas sentencias contestes ha considerado desde el expediente número 293-87, hasta la

fecha, respecto al principio de legalidad que: *“...dicha reserva de ley se perfecciona al fijar varios aspectos de la llamada “ratio legis” tributaria, entre ellos: la finalidad de su imposición (“conforme a las necesidades del Estado”); su adecuación a la equidad y justicia tributarias y la determinación de las bases de la recaudación, tales como: el hecho generador; los sujetos de la relación; las exenciones; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias”*.

Ha sido igual la respuesta que ha dado la Corte de Constitucionalidad, frente a las impugnaciones a los Acuerdos Gubernativos que han modificado los tipos impositivos de los Derechos arancelarios de importación y ha sostenido en más de tres sentencias, (constituyendo doctrina legal) la inconstitucionalidad de los Acuerdos Gubernativos, adoptados dentro del Derecho Comunitario Centroamericano, en el cual se prevé que aún aplicando una cláusula de salvaguardia, no puede ser el Ejecutivo quien modifique el tipo impositivo de los Aranceles. El mismo convenio prevé que la reforma debe asumirse por el organismo del Estado facultado para emitir dichas cargas, que en Guatemala, es el Congreso de la República. En los expedientes 152-2004; 1589-2002; 977-2001 se menciona: *“El Estado está legitimado para crear impuestos <> siempre y cuando sea el órgano específico el encargado de decretarlos”*.

La jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad ha declarado sobre la tipicidad del tributo y el alcance del principio de legalidad, afirmando en la sentencia del expediente 259-93: *“La obligación tributaria que se creó carece de los elementos esenciales que constituyen las bases de recaudación indispensables para el nacimiento de dicha obligación, como es la base imponible, el tipo impositivo y la determinación de la persona obligada, <...> la norma infringe los Artículos 239 y 255 de la Constitución Política de la República;...”*

La Corte de Constitucionalidad ha tenido una contribución significativa en cuanto a la aplicación del principio de legalidad tributaria. Ha reiterado que el concepto constitucional de legalidad comprende no sólo a los impuestos ordinarios y

extraordinarios, sino también a los arbitrios que el Código tributario los define como “*el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.*” Y las contribuciones especiales; en este sentido, se ha pronunciado en los planteamientos de inconstitucionalidad de Acuerdos Gubernativos emitidos por el Presidente de la República y por las Corporaciones Municipales²³, que regulaban, el primero, las bases para la aplicación del arbitrio sobre predios con construcción inadecuada; y el segundo un plan de tasas municipales. La Corte de Constitucionalidad respecto a esas disposiciones impositivas estimó: “*Las bases para la aplicación del arbitrio sobre predios con construcción inadecuada*”, se advierte que contiene la regulación de aspectos como <...>cobro del arbitrio, temporalidad y su pago, porcentajes de cobro del arbitrio, criterios para la calificación de construcción...<...>Tales aspectos constituyen lo que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República contiene bajo la denominación de bases de recaudación, es decir, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, sujeto pasivo del tributo, base imponible y tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos e infracciones. Y, como ya quedó asentado, de acuerdo a tal precepto supremo, decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, y determinar las bases de recaudación, es una potestad exclusiva del Congreso de la República. Esto hace que el citado Acuerdo Municipal, <...> contravenga el Artículo 239 de la Ley Suprema, ya que, determinar las bases de recaudación de arbitrio no es una competencia de la Corporación Municipal, y, al contravenir la Constitución Política de la República, debe declararse la inconstitucionalidad. ... es indiscutible que al tenor de los Artículos 253 y 255 de la Constitución Política de la República, los municipios tienen la facultad de obtener y disponer de sus recursos,<...> sin embargo, tal captación, sentencia el precepto constitucional, debe ajustarse a lo establecido en el Artículo 238 de la Ley Suprema, ley ordinaria y a las necesidades de los municipios. El Artículo 239 constitucional, ordena que, corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como

²³ Ver expediente 1103-200, 1152-2000 y 410-2003 de la Corte de Constitucionalidad.

*necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación <...>. Son nulas **ipso jure** las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Este último precepto, nos ratifica que la creación de arbitrios es una función pública asignada exclusivamente al Congreso”.*

De acuerdo al Artículo 243 de la Constitución Política de la República es obligatorio que los tributos se estructuren en un sistema, por lo que es razonable que los Tributos Municipales, entre ellas las tasas, estén sometidos al mismo principio de legalidad. Así lo establece el Artículo 255 de la Constitución Política de la República: *“Recursos económicos del municipio<...> La captación de recursos deberá ajustarse al principio establecido en el Artículo 239 de esta Constitución Política de la República, a la ley y las necesidades de los municipios.”*

Este precepto constitucional, alude a cualquier medio de captación de recursos del municipio. En este sentido, la jurisprudencia discrepa en las sentencias del expediente 1152-2000, al referirse a las tasas: *“En cuanto que la creación de las mismas (tasas), si es competencia de las corporaciones municipales, hay consenso en que se trata de prestaciones en dinero o pecuniarias exigidas por la contraprestación de una actividad de interés público o un servicio público. Por ello, en las tasas, como relación de cambio se dan los elementos de pago voluntario de una prestación en dinero fijada de antemano y una contraprestación de un servicio público. El hecho generador es una actividad estatal o municipal determinada, relacionada concretamente con el contribuyente, lo que la distingue claramente del arbitrio que contiene una actividad general no relacionada concretamente con el contribuyente”.*

El Expediente 410-2003 de inconstitucionalidad respecto de las tasas cuya creación sí es competencia de las corporaciones municipales, establece que es claro que las tasas

son tributos y que si un Municipio capta recursos a través de tasas, éstas deben ajustarse al principio de legalidad.

En el ámbito del principio de legalidad, la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, también ha dado respuesta a la tipicidad de las bases de recaudación que exige el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, en todos y cada uno de los tributos.

Con ocasión de inconstitucionalidad interpuesta en contra de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por contemplar la posibilidad que dicho impuesto se aplicara sobre rentas presuntas, a quien no presentara la declaración jurada anual, alegó el interponente que la ley permitía presumir el surgimiento del hecho generador. La Corte de Constitucionalidad se pronunció en el expediente número 295-87 sobre lo establecido en el inciso a) del Artículo 239, bajo este otro punto de vista: *“La norma que presume la renta neta anual de los profesionales que la misma indica, por la negativa a presentar su declaración jurada de renta no contraviene la Constitución Política de la República en ninguno de sus aspectos”*.

En los expedientes acumulados números 886-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96, la Corte de Constitucionalidad respecto a la inexistencia o imprecisión del hecho generador dijo: *“implicaría una contravención constitucional en cuanto resultare la ley omisa de una de las bases de la recaudación, aunque la declaratoria tuviese una relativa importancia teórica puesto que si no existe materia imponible en la ley, tampoco surgiría el sujeto pasivo obligado...”*

En los expedientes acumulados 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93 la Corte de Constitucionalidad consideró en cuanto al hecho generador: *“...hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria.<...> Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe*

considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades, a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados, cuya integración se completa durante determinado período”.

Es indiscutible que la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad ha revelado un criterio consistente en cuanto al principio de legalidad en el ámbito del sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria. En el expediente número 231-93 declaró: *“...cualquier regulación reglamentaria con respecto del sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad profesional, solamente puede consistir en regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos al contenido material de la ley, sin darle otro sentido, ni agregar elementos materiales que ni la Constitución Política de la República ni la Ley le dan”.*

El poder tributario del Estado se manifiesta no sólo en la creación de tributos, sino en el poder de desafectar la obligación tributaria que ha surgido, mediante la concesión de exoneraciones y exenciones. Fue práctica reiterada que el Organismo Ejecutivo podía conceder determinadas exoneraciones. En la Constitución Política de la República vigente dicha potestad es exclusiva del Congreso, quien si bien es cierto puede utilizarlas como instrumentos de política fiscal y económica, deben concederse únicamente en ley.

En la sentencia dictada en el expediente 284-92, la Corte de Constitucionalidad declaró: *“Es exclusivamente al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución Política de la República, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no”.*

La determinación de las bases imponibles y el tipo impositivo de los tributos, no pueden ser delegados a la potestad reglamentaria del Organismo Ejecutivo, conforme los fallos en contra de los Acuerdos Gubernativos que varían tipos impositivos de los “Aranceles”.

En reiterados fallos dictados con ocasión de acciones de inconstitucionalidad como la del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que establecía un tipo impositivo o tarifa, la Corte de Constitucionalidad ha considerado, en el expediente 179-95, que la fijación de un tipo impositivo, es materia reservada a la ley.

En el mismo sentido, en la sentencia dictada en los expedientes acumulados 10-88, 11-88 y 38-88, la Corte de Constitucionalidad se pronunció en estos términos: *“Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que obviamente no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en la relación Estado – contribuyente”.*

El Artículo 239 que se comenta, consagra el principio de legalidad también se refiere al ilícito tributario y establece que las infracciones y sanciones tributarias están reservadas a la ley. Conforme expediente 309-88 existe doctrina legal que declara que cuando un Reglamento contiene una disposición de carácter sancionatorio ésta es inconstitucional.

3.3.2 Principios materiales o de justicia tributaria.

Proclama el primer párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República “El sistema tributario debe ser justo y equitativo”. La justicia tributaria exige para su realización efectiva el reparto equitativo de la carga tributaria, entendida la equidad como la igualdad de los contribuyentes ante la ley, y la igualdad de los contribuyentes entre sí, lo que se traduce en la eliminación de todo trato discriminatorio.

En esta materia, la Corte de Constitucionalidad ha reconocido desde su inicio en forma ininterrumpida, constituyendo doctrina legal, el trato diferenciado como forma de alcanzar la igualdad, declarando: *“Las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias, pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias. No se trata de una igualdad matemática, numérica o absoluta, sino de una igualdad relativa que obliga al legislador a imponer tributos iguales a los que se encuentran en condiciones análogas”*.

Sobre la equidad o igualdad tributaria de la Corte de Constitucionalidad en la sentencia dictada en el expediente 287-93 reconoce: *“...en relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad de trato para situaciones desiguales. “La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias”, pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el 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 la 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 jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad referida a los principios de equidad y capacidad de pago ha precisado sin interrupción, en forma conteste que: *“...este principio cobra efectividad cuando se crean impuestos, que son estructurados de forma tal, que permiten fácilmente evidenciar que a mayor capacidad contributiva, mayor debe ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no sólo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser determinadas en función de la capacidad económica personal de cada contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona. En este último evento, el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible, con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone. El criterio jurisprudencial antes esbozado, encuentra sustento, entre otros casos, en la sentencia de veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y cinco dictada en el expediente 167-95, criterios que se han sustentado en sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002”*.

3.3.2.1 El poder de eximir.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República también otorga con exclusividad al Congreso de la República, la potestad de eximir. La Corte de Constitucionalidad consideró en sentencia dictada dentro del expediente 889-95: *“En consecuencia, es facultad del legislador fijar los criterios que sirven de base para establecer excepciones, por lo tanto excluir de obligación impositiva, a los entes autónomos y descentralizados del Estado, al igual que a otras instituciones que se mencionan en la ley, no contradicen el principio de igualdad de los seres humanos, ni la obligación de servir a la patria ni de contribuir a los gastos públicos, ni la capacidad de pago”*.

3.3.2.2 Principio de capacidad de pago.

El Artículo 243 constitucional determina que para concretar la justicia y equidad “...las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”.

Principio medular que expresa la justicia y equidad, la capacidad de pago presupone necesariamente una capacidad económica global de la persona obligada, impone gravar todos los hechos indicativos de riqueza, la renta global, no un ingreso aislado, el patrimonio neto y los incrementos de capital y patrimonio y el gasto global, de tal manera que es esta capacidad la medida de cada uno para cumplir con las obligaciones tributarias.

El límite al poder tributario contenido en este principio, obliga al legislador en la configuración de los tributos, a tomar como presupuestos la capacidad económica que aseguren el derecho de los contribuyentes a condiciones económicas satisfactorias que le garanticen a él y a su familia una vida digna, (Artículo 102 inciso a) de la Constitución Política de la República), por lo que la capacidad contributiva debe estar relacionada no sólo al contribuyente, sino a su familia.

La capacidad económica debe ser real, no nominal y las leyes tributarias deben ser congruentes con este mandato constitucional. En las acciones de inconstitucionalidad (expedientes acumulados 167-95 y 186-95), en los cuales se cuestionaba el Decreto 61-94 del Congreso de la República, que reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Corte de Constitucionalidad declaró: *“Este principio tributario garantizado por la Constitución Política de la República, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas*

progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo. De lo anterior se desprende que el Artículo impugnado contraría el Artículo 243, toda vez que el legislador no se adecuó al principio de capacidad de pago del contribuyente, que limita el poder tributario del Estado, por lo que al crear un impuesto sobre rentas brutas con tipos impositivos fijos únicos, atenta en contra de la disposición constitucional que impone que el sistema sea justo y equitativo, y tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues el legislador no consideró la situación personal del sujeto pasivo, ni la depuración de la base imponible, y debe referirse a la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente. Al establecerse un impuesto sobre rentas brutas con tipos impositivos fijos y únicos, atenta contra disposiciones constitucionales que imponen que el sistema sea justo y equitativo. Al crear un impuesto con carácter de pago definitivo sobre la renta bruta, niega al sujeto pasivo el derecho de liquidar su impuesto al igual que acontece con los contribuyentes que tienen gravada su renta o imponible”.

La sentencia dictada en el expediente 34-91 reconoce: “...justicia tributaria y capacidad de pago están relacionadas y vinculadas al principio de igualdad tributaria, y se persigue que el que posee más pague más, el que posee menos pague menos, y el que nada posee no pague nada <...> La justicia tributaria no precisamente se da en base a una estricta igualdad, porque no todos están en el mismo plano tributario; la capacidad contributiva es un elemento básico para que en determinadas circunstancias y categorías, unos tributen y otros no”.

También consideró sobre Justicia Social: “El tributo puede ser utilizado para objetivos socio económicos, pues no persigue solamente proveer los recursos necesarios para que el Estado subsista y cumpla con sus fines, sino que ha excedido el campo puramente fiscal para convertirse, hoy en día, en un valioso y eficaz instrumento de

acción social y económico, atendiendo principios de justicia que aseguren a todos los gobernados una existencia digna y provechosa”.

En las inconstitucionalidades en contra del Impuesto sobre Bebidas Alcohólicas, la Corte de Constitucionalidad consideró en expediente 641-2003, en iguales términos en expediente 629-2003 de fecha 10 de mayo de 2004 que el expediente 167-95: *“El legislador debe fijar los montos que hagan efectivo este principio que limita la potestad tributaria del Estado, que resulta ser imposible de ajustar si se toma en cuenta como base imponible el volumen del objeto gravado, ya que regularmente dicha medida no es un indicador”.*

3.3.2.3 Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.

Este criterio de justicia tributaria es poco usual que sea definido en los textos constitucionales, como también lo es que definan otros conceptos tributarios. En la Constitución Política de la República el Artículo 243 lo desarrolla: *“Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución Política de la República, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al Fisco”.*

La Corte de Constitucionalidad en el expediente 829-98 y en los expedientes 629-2003; 454-2002; 421-2003 y 456-2002, ha sentado doctrina legal, en la acción de inconstitucionalidad de la Ley de Racionalización de los Impuestos al Consumo de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y otras Bebidas, planteada por violar la prohibición de doble o múltiple tributación y la obligación de su eliminación progresiva, ha reconocido que la duplicidad de todos los elementos de un hecho generador ya existente provoca doble tributación: *“El Artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la*

Constitución Política de la República, admitiendo su coexistencia con la Ley Fundamental, pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: la primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto, porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado”.<...> Con apoyo en la norma constitucional precitada (Artículo 243) se examina si esos dos gravámenes fiscales afectan o no a un mismo hecho generador, atribuible a un mismo sujeto pasivo, aplicado por un mismo ente con poder tributario. <...> Sin embargo, para que el Tribunal pueda pronunciarse<...> habrá <...> que establecer si existe coincidencia en los sujetos pasivos de ambos impuestos y si el fenómeno denunciado se da por el mismo evento o período de imposición. Respecto del primer extremo debe comprobarse quién es el sujeto pasivo o contribuyente conforme a lo que estatuye la Ley cuestionada. <...> se establece que asimismo se cumple el presupuesto que sobra la misma identidad en los obligados principales de la prestación fiscal exige el Artículo 243 de la Constitución Política de la República para que se conforme la superposición tributaria que se denuncia. Por último, queda pendiente determinar si los gravámenes fiscales afectan un mismo evento o recaen en un mismo período de imposición, último elemento para configurar el supuesto vicio de inconstitucionalidad...<...> Al cotejar <...> se aprecia que el impuesto se hizo más gravoso, ya que los tipos impositivos fueron aumentados en porcentaje, con lo cual se vulnera el último párrafo del Artículo 243 constitucional que impone al Estado la obligación de eliminar progresivamente la doble tributación, a cuyos efectos, conforme se expresa en esta sentencia, únicamente se admitiría una eliminación definitiva del impuesto, o bien, una reducción de las tasas impositivas, pero nunca un incremento, con el que, lejos de tender a su eliminación paulatina, tendería al afianzamiento y agravación de la superposición tributaria. Por consiguiente, al contravenir el mencionado precepto la citada norma constitucional, debe hacerse la declaratoria que en Derecho corresponde”.

El mandamiento constitucional de eliminar la doble o múltiple tributación, significa que la tendencia constitucional; por consiguiente, la Constitución Política de la República no permite que la doble o múltiple tributación se fortalezca con posterioridad a la entrada en vigencia de la Constitución Política de la República de 1985, porque ello es contrario a eliminarla. Por esa razón lo que se debe entender es que toda regulación fiscal que lejos de eliminar o derogar las situaciones de doble o múltiple tributación, las reitere, las mantenga, las afirme, las fortalezca o las implemente es inconstitucional porque vulnera el Artículo 243 de la Ley Suprema, sólo en cuanto éste prohíbe la doble o múltiple tributación, sino también en cuanto ordena su eliminación.

La doctrina legal de la Corte de Constitucionalidad referente a la doble tributación, aparece en la sentencia dictada el veintitrés de febrero de mil novecientos noventa y cinco en la acción de inconstitucionalidad en la que se enjuició la ley que creó el Timbre de Prensa: 527-94 del Congreso de la República.

“Esta Corte considera que para declarar la inconstitucionalidad de los Artículos objetados, deben concurrir los elementos que configuran la doble o múltiple tributación que reclaman las accionantes. El Artículo 243 de la Constitución Política de la República, establece que hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador, atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. En el caso que se examina, ocurre que no se dan los presupuestos de dicha disposición constitucional. Al hacer un análisis comparativo entre las leyes cuya doble tributación se denuncia, se establecen diferencias que no hacen factible la presente acción de inconstitucionalidad, pues en el caso del Timbre de Prensa, éste es pagado por toda persona que contrate exclusivamente anuncios de publicidad o propaganda, por cualesquiera de los medios que en la ley se enuncian, y su finalidad es el fortalecimiento del régimen de previsión social del periodista. En cambio el Timbre de Garantía Artístico es cubierto por artistas, técnicos y manuales del espectáculo, <...> su finalidad es la superación moral, social, cultural y económica de los artistas. (Expediente 527-94)”.

La doctrina legal de la Corte de Constitucionalidad referente a la doble tributación, aparece en la sentencia dictada el diez de marzo de dos mil cuatro, Acción 629-2003 con criterio definitivo respecto al hecho generador, en la acción de inconstitucionalidad parcial en la que se enjuiciaron los Artículos 1, 2, 4 y 11 del Decreto 08-2002 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Cervezas y otras Bebidas de Cereales Fermentados, reformado por el Decreto 11-2003 del mismo organismo: *“...distribuir como suceso diferente a vender y sujetos distintos, un tributo directo que grava la acción de distribuir, recayendo la obligación tributaria en el distribuidor (productor, fabricante o importador), independientemente que conforme la actividad comercial, el mismo sea trasladado nuevamente al consumidor, ya que el obligado conforme la ley es directamente el distribuidor...”* se concluye que no concurre uno de los elementos que puedan determinar la coexistencia de doble tributación entre el impuesto al valor agregado y el impuesto Específico sobre la Distribución de Cervezas y otras Bebidas de Cereales Fermentados, y de esa cuenta, no puede advertirse en la normativa impugnada la infracción de la contenida en el segundo párrafo del Artículo 243 constitucional”. No existiendo en esta acción, inconstitucionalidad en cuanto al principio de prohibición de doble o múltiple tributación, al recaer en distinto sujeto pasivo el impuesto.

La Corte de Constitucionalidad en la acción de inconstitucionalidad parcial de los Artículos 1, 2 primer párrafo del Decreto 2-2002 del Congreso de la República, que contiene la Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Cervezas y otras Bebidas de Cereales Fermentados, en el expediente 454-2002 reconoció que: *“Estas incidencias permiten comprender que son cargas tributarias distintas que deben y son soportadas por sujetos pasivos diferentes; y aún cuando concuerden los elementos del sujeto activo del tributo y el período de imposición, la ausencia de aquella coincidencia anteriormente señalada, impide concluir que se está frente a una doble tributación que deba ser penalizada”*.

Es decir que reconoce que aunque sea la misma base imponible el sujeto pasivo es distinto.

3.3.2.4 Prohibición de tributos confiscatorios.

Es garantía constitucional del contribuyente que las leyes tributarias no contengan tipos impositivos o tasas confiscatorias. La Constitución Política de la República en el Artículo 243 obliga al legislador a armonizar el derecho del Estado a exigir el pago de tributos con el derecho a la propiedad privada (Artículo 39), y la libertad de industria, comercio y trabajo (Artículo 43), al establecer: *“Se prohíben los tributos confiscatorios”*, y en el Artículo 41: *“Se prohíbe la imposición de multas confiscatorias”*.

No existe una disposición legal que defina cuándo el tributo es confiscatorio, por lo que la doctrina legal de la Corte de Constitucionalidad cumple con la función integradora de determinar el alcance de dicho principio. En cuanto a las multas, la Constitución Política de la República establece que *“Las multas en ningún caso podrán exceder el valor del impuesto omitido”*.

El vicio de confiscación fiscal ocurre cuando el tributo absorbe una parte sustancial de la operación gravada y media una desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado.

Este principio se enmarca en la búsqueda de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, mediante un sistema tributario justo que no prive al sujeto pasivo del tributo de sus bienes o socave la fuente de su riqueza o impida el ejercicio de sus actividades.

La Comisión Revisora del Proyecto del Código Tributario, sugiere que en el mismo se incorpore, para hacer efectiva la norma constitucional que se analiza, que los tipos impositivos no pudieran exceder del cincuenta por ciento de la base imponible, sin embargo dicho límite no se estableció.

La Corte de Constitucionalidad en la sentencia dictada en los expedientes acumulados 42-91, 43-91 y 52-91 en forma extensiva estableció: *“Esta Corte estima que*

efectivamente, la Constitución Política de la República protege la propiedad privada como un Derecho inherente al ser humano, garantiza su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación de bienes así como las multas e impuestos confiscatorios, por ello es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta anule esas garantías; sin embargo, la oportunidad, el monto y la clase de impuesto a imponer por el poder estatal es circunstancial, por tanto, debe apreciarse de acuerdo al momento, al lugar y a las finalidades económico sociales que se pretendan con cada tributo. <...> el hecho de que el cálculo se haga sobre el ingreso bruto, sin deducir previamente los gastos, no lleva implícito que tal tributo tenga el carácter de confiscatorio. En los tributos no es indispensable la existencia de deducciones, el mismo hecho de creación de las mismas esta en manos del Congreso, según lo establece el Artículo 239 y su sola inexistencia no implica necesariamente que el tributo sea confiscatorio o exceda la capacidad de pago de los contribuyentes”.

3.3.2.5 Principios de seguridad jurídica y de irretroactividad.

Estos se encuentran consagrados en los Artículos 2 y 15 de la Constitución Política de la República. Este último Artículo establece que La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

En consecuencia las normas tributarias siempre regirán para el futuro permitiendo que el contribuyente pueda prever los costos fiscales y calcular de antemano la cantidad de impuestos y el monto de ellos a pagar. La Constitución Política de la República garantiza que los hechos generadores ocurridos antes de la entrada en vigencia de la norma no pueden afectarle al contribuyente.

No obstante, tendrá efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.

La Corte de Constitucionalidad en los expedientes acumulados 217-91 y 221-91, ha fallado en este sentido: *“...una referencia para determinar la base imponible del tributo de un año anterior; se trata de un propósito meramente referencial o como un parámetro para fijar con precisión la cuantía del impuesto o la base de recaudación. Por lo tanto la norma no afecta ningún hecho consumado ni ningún derecho adquirido con anterioridad.*

CAPÍTULO IV

4. Aplicación de los principios tributarios.

4.1 La Corte de Constitucionalidad.

La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa cuya función es la defensa del orden Constitucional, actúa como Tribunal Colegiado con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asigna la Constitución Política de la República y la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente.

La independencia económica de la Corte de Constitucionalidad, será garantizada por un porcentaje de los ingresos que correspondan al Organismo Judicial.

La Corte de Constitucionalidad configura un nuevo sistema de justicia constitucional, y se rige por lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala y por la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente. En la Constitución Política de la República está contemplada en el Capítulo IV del Título VI, que se denomina "Garantías Constitucionales y Defensa del Orden Constitucional." Contra sus resoluciones no cabe recurso alguno y sus decisiones vinculan al poder público y órganos del Estado, y tienen plenos efectos frente a todos. Por eso, cabe afirmar que dicho tribunal es el supremo guardián de la Constitución Política de la República (Artículos 268 de la Constitución Política de la República y 69, 142 y 185 de la ley de la materia).

De conformidad con esa función de guardar la Constitución Política de la República, existen procesos concretos a través de los cuales se verifica el cumplimiento de la supremacía constitucional, como lo son:

De los principios que deben regir el poder tributario establecido en la doctrina, nuestra legislación constitucional recoge los más importantes: legalidad, justicia, igualdad, equidad, capacidad de pago, no confiscación y no doble tributación. No se encuentran regulados los principios de progresividad, seguridad jurídica y generalidad, aunque los mismos pueden considerarse inmersos en los que sí están regulados, verbigracia: la seguridad jurídica está vinculada con la legalidad, la progresividad está vinculada con la capacidad de pago y la generalidad está es parte de la justicia. Consecuentemente, una medida técnica sería incluir dichos principios en el texto constitucional, aunque habría que evaluar el costo beneficio de dicha, medida tomando en cuenta que, como antes se indicó, la progresividad, seguridad jurídica y generalidad forman parte en los principios ya regulados en el texto constitucional.

4.2 Principio de legalidad.

Entre los criterios en este tema destacan los siguientes:

- La norma reglamentaria no puede alterar los elementos del tributo establecidos en la ley.
- El principio de legalidad constitucional no limita las facultades del legislador respecto a establecer o modificar los elementos del tributo – su temporalidad – siempre que sea por medio de la ley.
- Los arbitrios, especie de tributos a favor de las municipalidades, están sujetos al principio de legalidad y como tales no pueden ser decretados por las municipalidades.
- Para modificar la tasa de un impuesto, no es necesario recurrir al proceso de consulta popular, solamente establecer la modificación en una la ley.

- Cuando una norma constitucional no establece límites para las deducciones, estas no pueden limitarse a través de una ley.
- La ley debe establecer los elementos del tributo. Si no se define cada uno de los elementos, la ley carece de certeza, seguridad y razonabilidad, lo que constituye violación al principio de legalidad tributaria.
- Los Derechos arancelarios están sujetos al principio legalidad tributaria por considerarse impuestos, por lo que deben decretarse por el Congreso de la República.

4.3 Principio de capacidad de pago.

Los criterios interpretativos más destacados son los siguientes:

- Cuando se grava la renta bruta, no se considera la situación personal del sujeto pasivo, la aptitud efectiva del mismo y la base imponible del tributo, por lo que se viola el principio de capacidad de pago.
- Si la ley establece un impuesto sobre la renta bruta, no es inconstitucional, toda vez que para el establecimiento del impuesto se determina precautivamente los costos y gastos y se calcula un porcentaje general, lo cual es acorde a la igualdad, a la justicia y a la capacidad de pago.
- Si una norma afecta en particular los ingresos de un contribuyente, no implica que sea inconstitucional, ya que no afecta la capacidad de pago en general.
- El hecho de que la ley del IVA tenga una tasa única no contraría el principio de capacidad de pago.
- Por la naturaleza del IVA, el aumento de la tasa del mismo no es inconstitucional, ya que aplica a todos los estratos económicos en forma general.
- Utilizar el litro como unidad de la base imponible del tributo, viola el principio de capacidad de pago, porque las unidades de capacidad o volumen no son indicativas de la aptitud económica del sujeto para pagar el tributo.

4.4 Principio de justicia y de equidad.

Los principales criterios en esta materia son:

- Exigir el pago de un impuesto previo al vencimiento del periodo impositivo, no es justo y equitativo, consecuentemente no es razonable (los fallos incorporan el principio de razonabilidad que no está contemplado en el texto constitucional).
- Un régimen especial para una categoría de contribuyentes no es inconstitucional, siempre que tengan características de desigualdad.
- Una tarifa única del impuesto no viola los principios de equidad y justicia, cuando son tributos ad valorem, pues buscan la proporcionalidad y neutralidad.
- El derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona, por lo que la modificación de la ley que implique la eliminación de una comisión, no constituye violación constitucional, por no haber un derecho adquirido.
- Comprender dentro de la base de un tributo el importe de otros impuestos, viola los principios de justicia y equidad tributaria.
- Si por medio de legislación, el Estado asume la obligación de coadyuvar con un particular (sea una persona individual o jurídica) a la realización del bienestar colectivo (el caso de otorgar una comisión al Colegio de Abogados y Notarios por la compra de timbres fiscales), dicha legislación resulta ser fuente originaria de derechos que al consolidarse, crean situaciones que forman parte del patrimonio jurídico de esta colectividad no pueden ser afectados por legislación posterior, pues ello equivaldría a negar el reconocimiento de estos derechos y afectar posiciones jurídicas constituidas (derechos adquiridos).
- Cuando dos exenciones excluyen del pago del impuesto a dos sujetos por la misma situación, es inconstitucional eliminar únicamente una de ellas, pues crea una situación de desigualdad.
- Establecer una tasa diferenciada del IVA, elevándola para determinados productos sin una justificación específica, es inconstitucional porque viola el principio de igualdad.

- Cuando una ley establece un derecho de acreditación de un impuesto a otro, y esta acreditación es imposible de realizar por no ser sujeto pasivo del otro impuesto, se viola los principios de justicia y equidad.

4.5 Principio de no confiscación.

Si bien en un número importante de sentencias se observa que los interponentes de la acción de inconstitucionalidad se apoyan en la confiscatoriedad de los tributos, en pocos de los fallos se contraponen la circunstancia con la norma, precisamente porque la confiscatoriedad, al igual que la capacidad de pago, requieren de un ejercicio particular para cada caso, siendo difícil de pensar un supuesto de generalidad para esta figura, puesto que lo que para determinada persona puede ser confiscatorio, para otra no.

4.6 Principio de prohibición de la doble o múltiple tributación.

Los criterios que existen en los fallos emitidos respecto a este principio son:

- No existe doble tributación cuando los sujetos pasivos son distintos.
- Cuando coexisten dos impuestos por haber sido establecidos previo al inicio de la vigencia de la Constitución Política de la República, no se puede incrementar la tarifa de uno de ellos, puesto que la norma constitucional obliga a ir eliminando paulatinamente la doble tributación.
- No hay doble tributación cuando no existe identidad en el hecho generador de dos tributos.

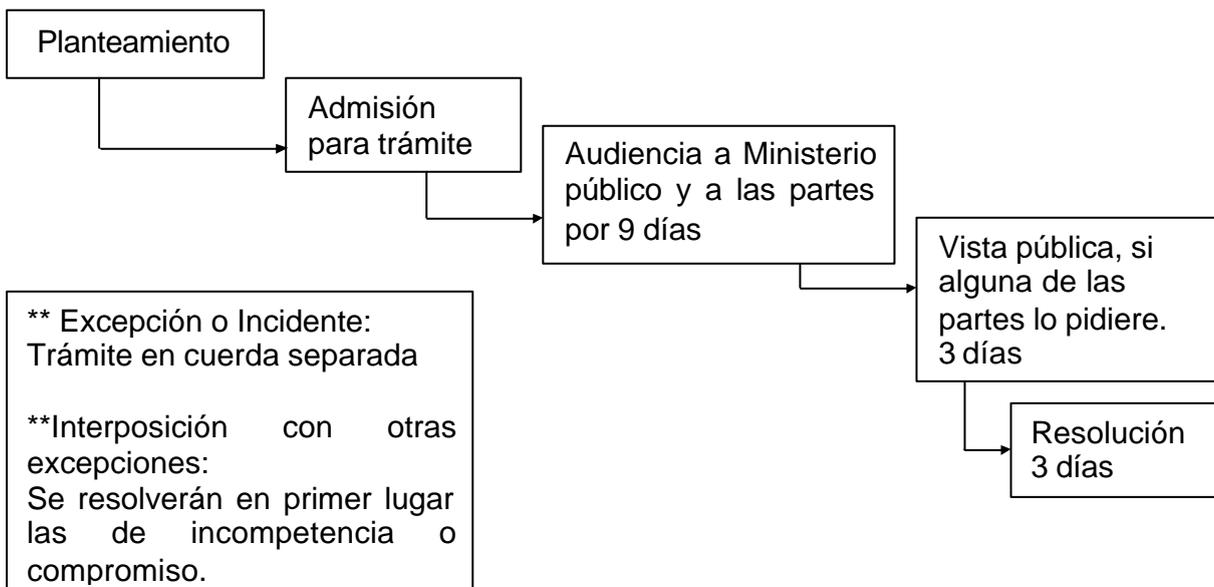
4.7 Esquema de procedimientos.

4.7.1 Inconstitucionalidad en casos concretos:

Planteamiento:

Sujeto activo	Las partes (interés legítimo)
Fuero principal	Toda proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación, hasta antes de dictarse sentencia
Forma	Acción, excepción o incidente
Pretensión	Declaratoria de inconstitucionalidad total o parcial con fines a su inaplicabilidad al caso concreto
Tribunal constitucional de primera instancia	Tribunal de la causa Casación; CSJ, Cámara respectiva (caso de trámite obligado) administrativo: Tribunal de lo Contencioso administrativo Colectivo económico-social: Tribunal de Trabajo Menor cuantía, faltas, etc. : Juzgado de Primera Instancia jurisdiccional
Tribunal constitucional de segunda instancia	Corte de Constitucionalidad, vía apelación.

Trámite:

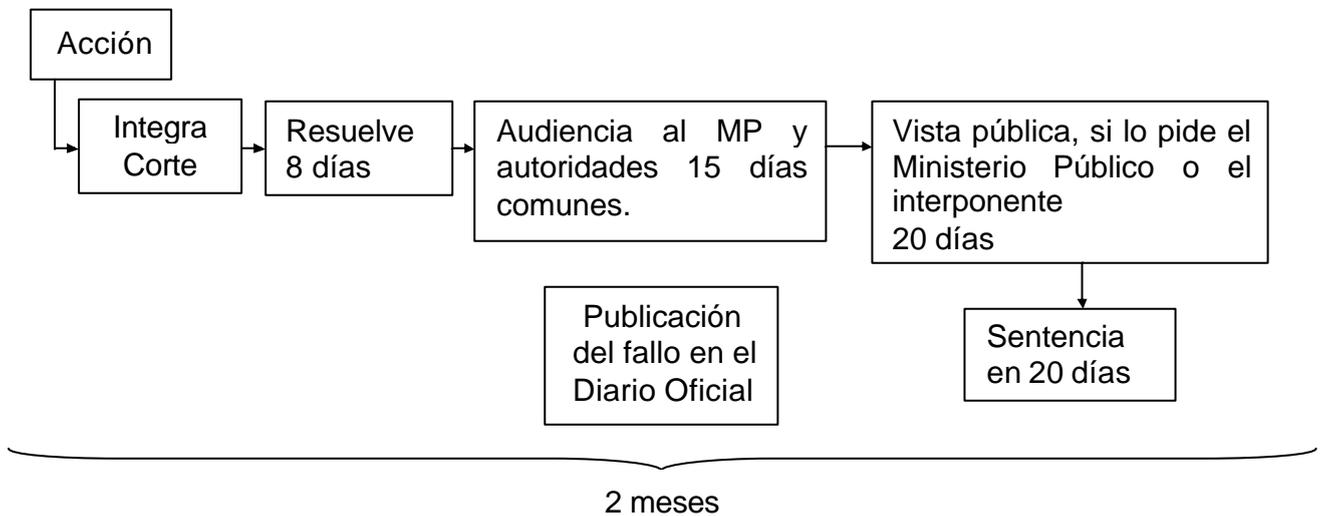


4.7.2 Inconstitucionalidad general.

Planteamiento :

Sujeto activo	a) Junta Directiva del Colegio de Abogados b) Ministerio Público c) Procurador de los Derechos Humanos d) Cualquier persona con auxilio de tres abogados colegiados activos. e) Procurador General de la Nación (debidamente autorizado)
Fuero principal	Toda proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación, hasta antes de dictarse sentencia
Forma Pretensión	Acción Declaratoria de inconstitucionalidad total o parcial de normas con el fin que queden sin vigencia.
Tribunal constitucional de primera instancia	Corte de Constitucionalidad

Trámite :



CONCLUSIONES

1. Los tributos constituyen ese conjunto de prestaciones dinerarias que el Estado exige de sus habitantes, en virtud del ejercicio de la autoridad político administrativa que detenta, por lo tanto solamente pueden ser establecidos a través de la potestad legislativa, ejercida por el Congreso de la República.
2. Todos los habitantes del país están obligados al pago de impuestos, por lo tanto no sólo aquellos considerados como nacionales poseen esa obligación, además, considerando que el poder público se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República, también los extranjeros deben atenerse a dicho precepto normativo.
3. El Derecho Tributario es una disciplina jurídica autónoma, ya que posee sus propios principios constitucionales, propia legislación, una vasta doctrina relacionada, se contempla como cátedra independiente en el pensum de estudios de la carrera de Abogacía y Notariado de todas las facultades de Ciencias Jurídicas y Sociales, así como en los postgrados universitarios, existen órganos jurisdiccionales especializados, una Fiscalía del Ministerio Público especializada en la materia y jurisprudencia ya establecida por fallos judiciales relacionados al ámbito tributario.
4. De los principios que deben regir el poder tributario establecido en la doctrina, nuestra legislación constitucional recoge los más importantes: legalidad, justicia, igualdad, equidad, capacidad de pago, no confiscación y no doble tributación. No se encuentran regulados los principios de progresividad, seguridad jurídica y generalidad, aunque los mismos pueden considerarse inmersos en los que sí están regulados, verbigracia: la seguridad jurídica está vinculada con la legalidad, la progresividad está vinculada con la capacidad de pago y la generalidad es parte de la justicia.

5. Cada uno de los cuerpos normativos ordinarios creados por el Organismo Legislativo, cumplen con el principio constitucional de legalidad, por cuanto que uniformemente en la parte considerativa establecen que en ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171 literal a) de la Constitución de la República, decretan cada una de las leyes en materia tributaria establecidas, cumpliendo así también con el Artículo 239 de la misma Ley Suprema.
6. En el proceso legislativo, el legislador debe hacer consideraciones económicas de las leyes impositivas, para evitar que las mismas afecten lo menos posible el proceso productivo, pero es imposible que la ley (como disposición general) no pueda incurrir, en algunos casos particulares, en afectaciones que resulten confiscatorias, puesto que cada rama del comercio, industria o servicio tiene sus características propias y sería imposible crear una ley específica impositiva para cada uno de ellos.
7. El Código Tributario es una clara manifestación de la voluntad política, de los que detentan el gobierno, que existe para la creación de un sistema tributario armónico, unitario y positivo, a través del cual se eviten arbitrariedades y abusos de poder en las relaciones jurídicas que se originen entre el fisco y los contribuyentes
8. La creación de un ente estatal descentralizado, como la Superintendencia de Administración Tributaria hace real la efectividad en la recaudación de los ingresos del Estado, buscando se cumpla con la obligación tributaria establecida en cada una de las leyes ordinarias y aplicando las medidas necesarias para evitar la evasión, defraudación y contrabando en materia impositiva.
9. En la defensa de las acciones de inconstitucionalidad se aprecia en algunos fallos que no se utilizaron todos los argumentos doctrinarios para defender las instituciones jurídicas que se examinan en los procesos de constitucionalidad, lo cual adquiere más relevancia si se toma en cuenta que las instituciones de derecho tienen sus particularidades en el ámbito del Derecho Tributario, siendo competencia

de la administración tributaria, el velar por el conocimiento de las mismas por parte del órgano jurisdiccional.

10. Las leyes que generan impuestos, dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, establecen hechos generadores concretos y específicos que aún cuando una persona encuadre en el mismo, convirtiéndose así en sujeto pasivo, es imperativo analizar la base imponible y sobre todo el tipo impositivo, en el cual se aplica claramente el principio de capacidad de pago, para que en cada contribuyente se cumpla con el ejercicio del principio de igualdad en su contribución al Estado.

RECOMENDACIONES

1. Una medida técnica que mejoraría el ordenamiento jurídico guatemalteco sería incluir los principios de progresividad, seguridad jurídica y generalidad en el texto constitucional, aunque habría que evaluar el costo del beneficio de dicha medida, tomando en cuenta que, estos principios forman parte complementaria de los ya regulados en el texto constitucional.
2. A la Corte de Constitucionalidad que a través de una resolución consultiva desarrolle los principios de justicia y equidad, ya que actualmente solo están enunciados en el texto constitucional, sin que se les asigne un contenido propio, lo que da margen a distintas interpretaciones de la materia. Respecto a esta medida, habría que evaluar su conveniencia, puesto que los mismos son valores universales, constituyen derechos fundamentales de los ciudadanos, por lo que la ponderación jurídica con otros valores siempre estará a cargo de un órgano jurisdiccional y no puede contraerse en un texto.
3. Es conveniente que el Congreso de la República mejore la técnica legislativa ya que la redacción de las leyes tributarias y el desarrollo de su materia muestra deficiencias.
4. Con la finalidad de fortalecer los procesos de formación de la ley, aquellos sujetos interesados en plantear iniciativas de ley deben mejorar los aspectos técnicos que eviten planteamientos de acciones de inconstitucionalidad. Asimismo los proyectos de ley deben ser sujetos de un examen exhaustivo multidisciplinario, por parte de los asesores de cada una de las Comisiones del Congreso de la República previo a su presentación al pleno. Igualmente debe acompañarse el proceso de aprobación de la ley con asistencia técnica que oriente a los legisladores sobre los alcances de la misma y especialmente, sobre el marco constitucional en el cual pueden ejercer sus funciones.

5. La divulgación de los criterios jurisprudenciales en materia constitucional tributaria por parte de la Corte de Constitucionalidad, es una medida técnica importante, con ello se evitarían los procesos de desinformación, a la vez que crearía seguridad jurídica para ambos polos de la obligación tributaria.

6. En cuanto al principio de no confiscación, se considera que para determinar si el mismo se viola o no, se requiere que los órganos jurisdiccionales cuantifiquen la obligación tributaria en caso concreto. Es por ello que nuestra Constitución establece el mecanismo de la inconstitucionalidad en caso concreto para denunciar las normas que puedan violar las garantías de un individuo en particular. No se trata de gravar sin atender este principio, sino de que la inconstitucionalidad general no es el mecanismo idóneo para hacer valer el derecho a la no confiscación.

ANEXOS

ANEXO A

1. Principios constitucionales de la tributación en las Constituciones de El Salvador y Honduras.

Es importante recordar que el Derecho constitucional guatemalteco contiene claras indicaciones orientadas hacia la integración centroamericana, lo que hace tan importante el verificar cada uno de los principios constitucionales de la tributación en las legislaciones constitucionales de los países más cercanos a Guatemala, como lo son El Salvador y Honduras; estas indicaciones mencionadas se encuentran claramente establecidas en el Artículo 150 de la propia Constitución Política de la República, el cual puntualiza:

“De la comunidad centroamericana. Guatemala, como parte de la Comunidad Centroamericana, mantendrá y cultivará relaciones de cooperación y solidaridad con los demás Estados que formaron la Federación de Centroamérica; deberá adoptar las medidas adecuadas para llevar a la práctica, en forma parcial o total, la unión política o económica de Centroamérica. Las autoridades competentes están obligadas a fortalecer la integración económica centroamericana sobre bases de equidad”.

Tanto la Constitución de El Salvador como la de Honduras ponen de manifiesto ese desarrollo económico, social y cultural, análogo a Guatemala, lo que coadyuva a que las relaciones entre estos países se complementen de tal manera que puedan encontrar soluciones apropiadas a sus problemas comunes, formulando así políticas tendientes al progreso de las naciones.

Por lo que ante el esquema comparativo, se pone de manifiesto la similitud de los principios que iluminan el sistema tributario de los tres Estados.

Principios	Guatemala	El Salvador	Honduras
<p>LEGALIDAD</p>	<p>Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y 	<p>Artículo 231. No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.</p> <p>Artículo 131. Corresponde a la Asamblea Legislativa... decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa...</p> <p>Artículo 133. Tienen exclusivamente iniciativa de ley 4º Los Concejos Municipales en materia de impuestos municipales.</p>	<p>Artículo 351 El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente.</p> <p>Artículo 109...Nadie está obligado al pago de impuestos y demás tributos que no hayan sido legalmente decretados por el Congreso Nacional, en sesiones ordinarias...</p>

Principios	Guatemala	El Salvador	Honduras
	<p>f. Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.</p>		
<p>JUSTICIA Y EQUIDAD</p>	<p>Artículo 243. Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo.</p>	<p>Artículo 101 El orden económico debe responder esencialmente a principios de justicia social, que tiendan a asegurar a todos los habitantes del país una existencia digna del ser humano.</p>	<p>Artículo 328. El Sistema Económico de Honduras se fundamenta en principios de eficiencia en la producción y justicia social en la distribución de la riqueza y el ingreso nacionales...</p>
<p>IGUALDAD Y GENERALIDAD</p>	<p>Artículo 4o. Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades.</p>	<p>Artículo 3. Todas las personas son iguales ante la ley.</p>	<p>Artículo 61 La Constitución garantiza a los hondureños y extranjeros residentes en el país, el derecho a la... igualdad ante la ley y a la propiedad.</p>

Principios	Guatemala	El Salvador	Honduras
	Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.		
CAPACIDAD ECONÓMICA	Artículo 243. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.	No contempla este principio.	Artículo 351 El sistema tributario se regirá por los principios de...capacidad económica del contribuyente.
NO CONFISCACIÓN	Artículo 243. Se prohíben los tributos confiscatorios.	Artículo 106...se prohíbe la confiscación ya sea como pena o en cualquier otro concepto...	Artículo 109 Los impuestos no serán confiscatorios...
NO DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN	<p>Artículo 243. La doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.</p> <p>Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución Política de la República, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al Fisco.</p>	No contemplado	No contemplado.

Principios	Guatemala	El Salvador	Honduras
EXENCIONES	<p>Artículo 37 Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones.</p> <p>Artículo 73. Libertad de educación y asistencia económica estatal. La familia es fuente de la educación y los padres tienen derecho a escoger la que ha de impartirse a sus hijos menores. El Estado podrá subvencionar a los centros educativos privados gratuitos y la ley regulará lo relativo a esta materia. Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios.</p>	<p>Artículo 220 El monto de la jubilación que se perciba estará exento de todo impuesto o tasa fiscal y municipal.</p> <p>Artículo 231...Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles.</p>	<p>Artículo 164 Los docentes en servicio en las escuelas primarias, estarán exentos de toda clase de impuestos sobre los sueldos que devengan y sobre las cantidades que ulteriormente perciban en conceptos de jubilación.</p>

BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR HECHT, Francis Eric. **Tributación fiscal de sociedades mercantiles**. Guatemala: Facultad de Derecho, Universidad Francisco Marroquín. 1978.
- AHUMADA, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**. 2t.; Argentina, Imprenta de la Universidad de Córdoba, 1956.
- AMORÓS, Narciso, **Derecho tributario**. Madrid, España. Ed. de Derecho Financiero. 1963.
- ARAUJO Y FALCAO, Amílcar de. **El hecho generador de la obligación tributaria**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 1964.
- ARCHILA L., Luis Arturo. **La abogacía, el derecho y la función fiscal**. Revista del Colegio de Abogados de Guatemala, no. 29 (junio de 1989).
- AVILES SALAZAR, Luis Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. 1988.
- BIELSA, Rafael. **Compendio de derecho público**. 3t.; Rosario, Argentina, Ed. Llardén. S.R.Ñ., 1952.
- BROLO CAMPOS, Pedro Leonel. **Algunos principios y aspectos jurídicos fundamentales del derecho tributario guatemalteco**. Curso de Derecho Financiero, Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Ed. Universitaria, 1973.
- BROLO CAMPOS, Pedro Leonel. **Instituciones del proceso contencioso tributario**. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1970.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina. 11ª. ed.; Ed. Heliasta, S.R.L. 1976.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Colección problemas socioeconómicos no. 12, Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1994.
- CORONA RAMÍREZ, Francisco. **La declaración jurada de renta**. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landivar, 1978.

- DE LA CUEVA, Arturo. **Justicia, derecho y tributación**. México, Ed. Porrúa. 1989.
- DIAZ VASCONCELOS, Luis Antonio. **El delito financiero**. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. 1942.
- DIAZ VASCONCELOS, Luis Antonio. **El impuesto sobre la renta con dimensiones centroamericanas**. Guatemala: Tipografía Nacional, 1966.
- EUNAUDI, Luigui, **Principios de hacienda pública**. Madrid, España. 6ª ed.; Ed. Aguilar, 1962.
- FLORES BARRIENTOS, Mario Efraín. **Principios jurídicos del derecho tributario guatemalteco en las constituciones de 1945, 1956 y 1965**. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. 1976.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. México 1t.; los Impuestos. 2ª. ed.; Ed. Porrúa S.A., 1951.
- FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo**. México. 8ª. ed.; Ed. Porrúa S.A., 1960.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero**. Argentina, Ed. de Palma. 1982.
- JUANO, Manuel de. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Rosario, Argentina. 1t.; Ed. Molachina. 1963.
- MARGAIN MANAUTUO, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. México, Ed. Universidad Potosina. 1985.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas, la teoría**. Santiago, Chile, 3ª ed.; Ed. Jurídica, 1964.
- MONTENEGRO PORTA DE PENSABENE, Margarita Eugenia. **El procedimiento ejecutivo tributario**. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. 1978.
- MUNGUÍA MILIAN, Adolfo Waldemar. **La prescripción como medio de extinción de la obligación tributaria en el código tributario**. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. 1995.
- ORELLANA DONIS, Eddy Giovanni. **Análisis de las medidas de garantía y precautorias contenidas dentro del código tributario**. Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1995.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Guatemala. ed. Electrónica.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y, Jorge Rojas Yañez **Derecho tributario mexicano.** Ed. Trillas. México, 1988.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **Diccionario de la lengua española.** Madrid, España, ed.; Electrónica, Ed. Espasa Calpe, S.A., 1995.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** Colección de textos jurídicos universitarios, México, Ed. Hasla. 1986.

TANCHEZ BUSTAMANTE, Roberto Javier. **El juicio económico coactivo y el impuesto sobre la renta.** Guatemala: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala. 1969.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 1986, y sus Reformas por el Congreso de la República, Acuerdo Legislativo número 18-93.

Código Penal. Congreso de la República, Decreto número 17-73, y su reforma por los Decretos número 10-77, 62-80, 94-85, 39-89, 82-92, 36-94, 14-95, 48-95, 2-96, 20-96, 33-96, 81-96, 101-96, 103-96, 21-97, 30-97, 38-2000, 56-2000, 57-2000, 23-2001, 30-2001, 27-2002, 57-2002 del Congreso de la República, y los Expedientes 936-95 y 1021-2002 de la Corte de Constitucionalidad.

Código Procesal Penal. Congreso de la República Decreto número 51-92 y su reforma por los Decretos número 32-96, 103-96, 114-96, 79-97, 56-2000, 57-2000, 30-2001, 51-2002 del Congreso de la República.

Código Tributario. Congreso de la República Decreto 6-91 y su reforma por los Decretos número 47-91, 58-96, 29-2001, 23-2002, 3-2004 del Congreso de la República y los Expedientes números 1441-2001, 112-2004, 122-2004 de la Corte de Constitucionalidad.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la República, Decreto número 26-92 y su reforma por los Decretos número 61-92, 61-94, 36-97, 117-97, 99-98, 44-2000, 80-2000, 18-2004 del Congreso de la República y los Expedientes números 269-92, 326-92, 352-92, 41-93, 186-95, 167-95 de la Corte de Constitucionalidad.

Ley del Timbre Forense y Timbre Notarial. Congreso de la República, Decreto número 82-96, y su reforma por el Decreto número 49-97 del Congreso de la República.

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Congreso de la República, Decreto número 37-92, y su reforma por los Decretos número 34-2002, 88-2002 del Congreso de la República.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República de Guatemala Decreto número 27-92 y su reforma por los Decretos número 29-94, 60-94, 142-96, 39-99, 80-2000, 44-2000, 20-2001, 32-2001, 48-2001, 66-2002, 88-2002, del Congreso de la República y los Expedientes números 17-93, 170-95 de la Corte de Constitucionalidad.

Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles. Congreso de la República de Guatemala Decreto número 38-92 y su reforma por los Decretos número 26-93, 134-96, 123-97, 74-98, 04-2003, 38-2005, del Congreso de la República.

Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. Congreso de la República de Guatemala Decreto número 431 y su reforma por los Decretos número, 366, 354, 351, 2277, 2952, 2444, 2325, 1276, del Congreso de la República.

Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones Tributarias y Fiscales. Congreso de la República de Guatemala Decreto número 117-97.

Ley de Supresión de Privilegios Fiscales. Congreso de la República de Guatemala Decreto número 59-90.

Páginas Web:

<http://www.usac.edu.gt/>

<http://www.url.edu.gt/>

<https://www.sat.gob.gt>

<https://www.minfin.gob.gt>

<https://www.ubu.esderpriderfin.html>