

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

**VIOLACIÓN AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL QUE PROHIBE LA DOBLE
TRIBUTACIÓN**

OSCAR MOISÉS LÓPEZ FUENTES



Guatemala, noviembre de 2009

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

**VIOLACIÓN AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL QUE PROHIBE LA DOBLE
TRIBUTACIÓN**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

De la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

De la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

OSCAR MOISÉS LÓPEZ FUENTES

Previo a conferírsele el Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2009

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Marco Vinicio Villatoro López
VOCAL V:	Br. Gabriela María Santizo Mazariegos
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Guillermo Rolando Díaz Rivera
Vocal:	Lic. David Sentes Luna
Secretaria:	Lic. María del Carmen Mansilla Girón

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Rodolfo Giovanni Celis López
Vocal:	Lic. Héctor Rene Granados Figueroa
Secretario:	Lic. Erick Gustavo Santiago de León

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido en la tesis”. (Artículo 43 del normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

Lic. Estuardo Castellanos Venegas
Abogado y Notario
Bufete Profesional
3ª. Av. 13-62 zona 1
Tel: 5708-6848



Guatemala, 21 de agosto de 2008

Licenciado
Carlos Manuel Castro Monroy
Coordinador de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria



Licenciado Castro Monroy:

Con mi cordial saludo y de manera respetuosa informo a usted que en atención a la resolución de la unidad que usted coordina, he procedido a asesorar al Bachiller OSCAR MOISÉS LÓPEZ FUENTES, en la elaboración del trabajo de tesis intitulado "VIOLACIÓN AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL QUE PROHIBE LA DOBLE TRIBUTACIÓN", el cual a mi criterio cumple con todos los requisitos exigidos por el Artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público y para el efecto me permito exponer lo siguiente:


- I. El asesoramiento del presente trabajo de tesis se realizó durante varias sesiones de trabajo, habiéndose hecho al Bachiller las sugerencias y correcciones pertinentes con el objeto de brindarle un mejor desarrollo a su investigación, respetando siempre el criterio y enfoque del autor. Así mismo considero que el tema investigado por el Bachiller López Fuentes, es de suma importancia respecto a su contenido científico y técnico, por lo que puede llegarse a la conclusión que el mismo, no solo reúne los requisitos exigidos por la normativa, sino además, se presenta como una temática de especial importancia pues trata sobre la violación contenida en el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), al principio constitucional que prohíbe la doble tributación.
- II. La bibliografía utilizada por el estudiante López Fuentes, fue la adecuada al tema elaborado y sus conclusiones resultan congruentes con su contenido y las recomendaciones son consecuencia del detenido análisis jurídico de la investigación realizada, habiendo empleado en su investigación los métodos



históricos, deductivos e inductivos y con relación a las técnicas, ficheros, fichas de trabajo, etc., haciendo aportaciones valiosas y propuestas concretas para su realización así como la comprobación acertada de sus hipótesis.

- I. En base a los incisos anteriores, como asesor apruebo y considero conveniente la impresión del trabajo para que el mismo pueda ser discutido en el correspondiente examen público, en definitiva, el contenido de trabajo de tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones y recomendaciones, bibliografía utilizada, son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación, es por eso que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, resulta procedente dar el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de tesis asesorado.

Sin más que agradecer la consideración a mi persona, al encomendarme tan honroso trabajo de asesor aprovecho la oportunidad para reiterarle mi alta muestra de estima y para suscribirme de usted muy atentamente.


Lic. Estuardo Castellanos Venegas
Asesor
Colegiado 7,706

Lic. Estuardo Castellanos Venegas
ABOGADO Y NOTARIO



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintitrés de septiembre de de dos mil ocho.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) ERICK MISAEL ARROYO CASTILLO, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante OSCAR MOISÉS LÓPEZ FUENTES, Intitulado: "VIOLACIÓN AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL QUE PROHÍBE LA DOBLE TRIBUTACIÓN".

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


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
CMCM/ragm



Licenciado Erick Misael Arroyo Castillo
Abogado y Notario
Colegiado 6045
Bufete Profesional

6ª. AV. 0-60, zona 4 C. Comercial zona 4,
torre profesional I, 2do. Nivel Of. 210
Tel. 23351794, 54131212



Guatemala, 3 de octubre de 2008

Licenciado
Carlos Manuel Castro Monroy
Coordinador de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria




Licenciado Castro Monroy:

De la manera más atenta me permito comunicarle que he cumplido con la función de Revisor de la tesis del estudiante OSCAR MOISÉS LÓPEZ FUENTES, titulado "VIOLACIÓN AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL QUE PROHIBE LA DOBLE TRIBUTACIÓN", el cual a mi criterio cumple con todos los requisitos y formalidades que establece la normativa de esta facultad, y emito el dictamen siguiente:

- I. Considero que el tema investigado por el estudiante López Fuentes, es de suma importancia respecto a su contenido científico y técnico, por lo que puede llegarse a la conclusión de que el mismo, no solo reúne los requisitos exigidos por la normativa, sino además, se presenta como una temática de especial importancia pues trata sobre la violación contenida en el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), al principio constitucional que prohíbe la doble tributación.
- II. La bibliografía utilizada por el estudiante López Fuentes, fue la adecuada al tema elaborado y sus conclusiones resultan congruentes con su contenido y las recomendaciones son consecuencia del detenido análisis jurídico de la investigación realizada, habiendo empleado en su investigación los métodos históricos, deductivos e inductivos y con relación a las técnicas, ficheros, fichas de trabajo, etc., haciendo aportaciones valiosas y propuestas concretas para su realización así como la comprobación acertada de sus hipótesis.

III. En base a los incisos anteriores, como revisor apruebo y considero conveniente la impresión del trabajo para que el mismo pueda ser discutido en el correspondiente examen público, en definitiva, el contenido de trabajo de tesis se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones y recomendaciones, bibliografía utilizada, son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación, es por eso que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, resulta procedente dar el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de tesis asesorado.

Sin más que agradecer la consideración a mi persona, al encomendarme tan honroso trabajo de revisor aprovecho la oportunidad para reiterarle mi alta muestra de estima y para suscribirme de usted muy atentamente.



Lic. Erick Misael Arroyo Castillo
Revisor

Lic. Erick Misael Arroyo Castillo
Abogado y Notario





DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintitrés de septiembre del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante OSCAR MOISÉS LÓPEZ FUENTES, Titulado VIOLACIÓN AL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL QUE PROHÍBE LA DOBLE TRIBUTACIÓN. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/nmnr.

eff6



DEDICATORIA

A Dios: Por darme la vida, sabiduría y entendimiento para alcanzar otra meta en mi vida.

A mis padres: Oscar Moisés López y López; Esvia Judith Fuentes Velásquez con amor, por su dedicación, cariño y apoyo, este triunfo es para ustedes.

A mis hermanos: Por su cariño, apoyo y ayuda brindada.

A mis abuelos
Tíos y primos: Con cariño.

A mis amigos: Gracias por su apoyo.

A los
Licenciados: Edgar Armindo Castillo Ayala, Estuardo Castellanos Venegas y Héctor Rene Granados Figueroa, por sus sabios consejos que han coadyuvado a mi formación profesional.

A la Universidad
de San Carlos de
Guatemala: Centro de enseñanza y de formación de profesionales.

A la Facultad de
Ciencias Jurídicas
y Sociales: Por haberme formado como profesional.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	2
1.2. Contenido.....	3
1.3. Teorías.....	6
1.4. Antecedentes históricos del derecho tributario.....	13
1.5. Características.....	19
1.6. Autonomía del derecho tributario.....	20

CAPÍTULO II

2. Las fuentes y los principios del derecho tributario.....	21
2.1. Definición de fuentes.....	21
2.2. Análisis doctrinario y legal en el caso de legislación guatemalteca...	22
2.3. Evolución de las fuentes.....	24
2.4. Definición de principios.....	26

CAPÍTULO III

3.	Interpretación del derecho tributario.....	41
3.1.	Definición de interpretación.....	41
3.2.	Naturaleza de la interpretación.....	44
3.3.	Fuentes de interpretación.....	45
3.4.	Métodos de interpretación.....	51

CAPÍTULO IV

4.	Principios tributarios internacionales.....	59
4.1.	Aspectos generales.....	59
4.2.	El derecho tributario en la legislación comparada.....	61
4.3.	Principios que rigen el derecho tributario internacional.....	63

CAPÍTULO V

5.	Análisis del Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus repercusiones en la violación al principio que prohíbe la doble tributación	71
5.1.	Aspectos generales.....	71
5.2.	La Superintendencia de Administración Tributaria... ..	72
5.3.	Análisis del Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado....	85

	Pág.
5.4. El principio constitucional que prohíbe la doble tributación y el Artículo 50 De la Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	87
5.5. Efectos jurídicos de la interpretación del Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y las razones de la doble tributación y la posible solución a esta problemática.....	89
CONCLUSIÓN.....	93
RECOMENDACIONES.....	95
BIBLIOGRAFÍA.....	97

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como propósito analizar una de las actividades impositivas de la ley, la tributación, y lo que sucede con la doble tributación como una actividad prohibida, para el efecto se analizará uno de los Artículos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establece que los pequeños contribuyentes podrán optar por pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento de sus ingresos totales por ventas o prestación de servicios en concepto del impuesto sobre el valor agregado, a su vez, la Ley del Organismo Judicial establece que las leyes se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo a las disposiciones constitucionales, confrontado lo anterior con los criterios de la Superintendencia de Administración Tributaria, respecto a los pequeños contribuyentes que optaron por el régimen establecido en el Artículo referido, deberán pagar el cinco por ciento sobre el total de los ingresos incluyendo el impuesto al valor agregado percibido por ellos en nombre del Estado, es decir, pagarán un impuesto sobre otro impuesto.

Se considera que se ha comprobado la hipótesis planteada, en cuanto a que el cobro que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria a los pequeños contribuyentes que optan por este régimen, constituye una violación al principio constitucional que prohíbe la doble tributación, y por lo tanto, existe una derogatoria tácita, por lo que se propone que el mismo sea abrogado por inconstitucional.

De igual manera, es conveniente indicar que los métodos empleados a lo largo de la realización de la presente tesis, fueron diversos. El método deductivo se empleó en los primeros capítulos del trabajo, ya que debió hacerse un estudio amplio sobre el contenido, fuentes y principio del Derecho Tributario. Los métodos inductivo y de análisis se emplearon al momento de evaluar la información recabada en las distintas bibliografías y al momento de encuadrar la realidad reflejada en los resultados derivados de dichas técnicas, a la legislación vigente. Y por último, el método sintético, se utilizó al emitir las conclusiones y recomendaciones de la tesis. Ahora bien, en el presente trabajo de tesis utilicé fuentes indirectas, como las técnicas bibliográficas, de análisis y de contenido.

Así mismo el trabajo para una mayor comprensión ha sido dividido en capítulos. En el primero se hace una descripción doctrinaria de Derecho Tributario y su contenido; en el segundo, se establece las fuentes y un análisis de los principios que inspiran el Derecho Tributario; el tercero se refiere a la interpretación del Derecho Tributario; en el cuarto, hace un análisis de los principios tributarios internacionales; en el quinto se analiza jurídicamente el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor agregado y la determinación de las razones del porqué se violenta el principio de la prohibición de la doble tributación y los efectos jurídicos y necesidad de su abrogación por ser inconstitucional tácitamente. Todo lo anterior se hizo con un esfuerzo coordinado y unificado que dio como resultado este trabajo de investigación que pretende poner a la luz del conocimiento público, una problemática con matices sociales y jurídicos.

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario

Previo a dar una definición de lo que es Derecho Tributario, se establece que dentro del mismo se han ramificado una serie de disciplinas, que vienen a contribuir a la actividad que realiza el Estado, en la captación de impuestos como sucede en el caso del Derecho Aduanero, Derecho Presupuestario, Derecho Financiero, entre otros.

Es importante también señalar que uno de los deberes del Estado es brindar a la sociedad o los ciudadanos los servicios públicos y precisamente para ello, y para mantenerse a través del presupuesto general de ingresos y egresos del país, amerita que recabe impuestos, siendo fundamentalmente la razón de ser de la actividad que realiza el Estado y que dichos impuestos son recabados de los propios contribuyentes.

En términos generales, la razón de ser del Derecho tributario que también es conocido como derecho fiscal es precisamente estudiar las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común, y como se dijo más adelante, sirve precisamente para brindar un servicio social a la sociedad en base a los servicios públicos.

Se ha discutido mucho acerca del funcionamiento del Estado y su razón de ser,

Sin embargo, para efectos del análisis de la realidad guatemalteca, es evidente de que no se ha encontrado políticamente otra forma de que la sociedad se encuentre organizada y que exista un ente rector, como es el Estado que funciona a través de los tres organismos del Estado, judicial, legislativo y ejecutivo, para precisamente lograr la armonía de convivencia entre los ciudadanos.

El sistema tributario, entonces se conforma por un conjunto de tributos existentes en un país en un periodo o época determinada, que a través del mismo, ejerce una presión fiscal, la cual está vinculada con el impacto que tiene el sistema tributario sobre la riqueza. La presión fiscal es la suma de impuestos que afectan al contribuyente y que éste como sujeto pasivo, tiene el deber de pagar ante la autoridad correspondiente.

1.1 Definición

“El Derecho Tributario (también conocido como derecho fiscal) es una rama del Derecho Público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares impuestos para contribuir a mantener el Estado.”¹

En cuanto al Derecho Tributario, este es mucho más amplio que el Derecho Financiero y presupuestario, e incluso, del Aduanero, pues trata de una ciencia jurídica que tiene como finalidad el movimiento, modificación, extensión de la relación jurídica con

¹ Orozco, Alfonso, **Análisis del código tributario**, Suplemento Económico Financiero, Diario Prensa Libre 1990, Pág. 8

respecto a las obligaciones tributarias, el ciudadano o contribuyente y su administración. De tal suerte, que éste se encuentra íntimamente ligado con la función que realiza el Derecho Administrativo, en lo que refiere al cumplimiento de los fines del Estado a través de la dotación de los servicios públicos, y que éstos se hacen posibles solo y únicamente con fondos, que se captan fundamentalmente de los tributos. En base a esto, se puede concebir al Derecho tributario como un conjunto de normas jurídicas, principios, doctrinas, leyes, instituciones que se refieren a la actividad de captación de los tributos por parte del Estado, siendo esa precisamente su función esencial, y que para el efecto, como se analizará más adelante, se cuenta con la superintendencia de administración tributaria que es la entidad encargada de ello.

1.2 Contenido

El Estado tiene una serie de funciones, y como ya se mencionó, la función esencial es la de prestador de los servicios públicos. Además, para que pueda realizar esta función y mantenerse, en cuanto al pago del personal que se encarga de estas funciones, tiene por mandato constitucional ser captador de recursos a través de los impuestos o las obligaciones tributarias que la ley les impone a los ciudadanos, como una obligación solidaria de contribuir al sostenimiento del Estado.

Es por ello que la razón de ser del Derecho Tributario, es precisamente la captación de los tributos. Así el licenciado Catillo Gonzáles define al impuesto como “la prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de

imperio, originaria o derivada, según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”.² En definición el impuesto se debe entender en forma genérica como equiparable al tributo o carga fiscal, así mismo tiene trascendencia dentro del campo de la legislación, ya que es una facultad coercitiva incluso, en contra de los ciudadanos en calidad de contribuyentes.

Como se ha dicho y con sobrada razón, los impuestos constituyen para el Estado la columna vertebral, es decir, la razón de la existencia del mismo Estado. Así mismo, su recaudación constituye uno de los principales problemas que ha afrontado a lo largo del tiempo, aunado a una carente eficiencia dentro de la administración tributaria, que ha predominado a través del tiempo, además es un ingreso obtenido en proporción a la capacidad contributiva de todos los que se hallan sometidos a la soberanía fiscal del Estado y dirigido a cubrir el costo de los servicios públicos, cuyo consumo es indivisible.

Para que esta contribución obligatoria de los impuestos sea equitativa, existen otras teorías que mencionan que tal contribución o aportación para efectos de los impuestos, debe considerarse la capacidad de pago del contribuyente. Según Pérez Ayala en su obra Explicación de la Técnica de los impuestos, el impuesto es “el ingreso público de naturaleza tributaria que grava manifestaciones de capacidad contributiva.”³

En la doctrina, se ha definido el impuesto como aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por la vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin

² Castillo Gonzáles, Jorge Mario, **Derecho administrativo**, Pág. 134.

³ Pérez Ayala, Pablo, **La explicación de la técnica de los impuestos**, Pág. 344.

de cubrir las obligaciones públicas. Giannini citado por el autor referido, “indica que los impuestos admiten la siguiente clasificación: personales o reales, según el presupuesto de hecho pueda concebirse como referencia a una persona determinada, o con independencia de ello, como por ejemplo, en este último caso, el impuesto al valor agregado, objetivos y subjetivos, según tengan o no en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, periódicos o instantáneos, según el presupuesto de hecho, goce o no de continuidad en el tiempo, directos o indirectos, según se grava directamente el patrimonio o la renta de una persona o el empleo o gasto de esa renta”.⁴

Entre los impuestos directos e indirectos, estriban algunas distinciones:

- a. Los impuestos directos son aquellos que recaen directa y definitivamente sobre el sujeto pasivo, sin posibilidad de repercusión e impuestos indirectos, aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladarlos o repercutirlos sobre otra persona.
- b. Los impuestos directos son aquellos que gravan cosas o situaciones duraderas y dan lugar, por tanto, a una obligación periódica tributaria e impuestos indirectos, aquellos que se ligan a acontecimientos pasajeros simples hechos de producción, consumo o cambio, que mientras para los impuestos directos es posible la formación de una matrícula, padrón o registro de contribuyentes, para los indirectos queda excluida esta posibilidad.

⁴ Castillo Gonzáles, Jorge Mario, **Ob. Cit;** Pág. 121.

- c. Los impuestos directos gravan una manifestación inmediata de la capacidad contributiva, el patrimonio y la renta en el momento de la adquisición, y los indirectos gravan una manifestación indirecta o mediata de la capacidad contributiva el consumo de la renta, el gasto de la misma.

1.3 Teorías

Para poder explicar concretamente el significado del impuesto o tributo, a lo largo de la historia y su evolución, han surgido una serie de teorías que tratan de explicarlo, siendo las más importantes, las siguientes:

- a. Teoría del sacrificio: establece esta teoría que “el impuesto es un sacrificio y se complementa con la teoría del mínimo sacrificio, por ello. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible. Esta teoría la sostiene John Stuart Mill y considera que el impuesto es como un sacrificio, solamente que no pretende esto dar una definición, sino proporcionar un elemento para lograr una distribución equitativa de los impuestos. Considera, además, que el sacrificio debe ser el menor posible”.⁵
- b. Teoría de la distribución de la carga de la prueba: para los seguidores de esta teoría tributar “consiste en una obligación como consecuencia de la solidaridad social, que todos los miembros de una comunidad tienen para su sostenimiento. Esta obligación

⁵ De la Garza, Sergio Francisco, **Derecho financiero mexicano**, Pág. 87.

no se debe medir por las ventajas que se podrían obtener del Estado, sino como una contribuir a los gastos de su comunidad”.⁶

De conformidad con esta teoría se señala que el tributar consiste en una forma de colaborar y de ser solidario con el gasto común que representa un bienestar para todos y que existen de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente un ente encargado de administrar los fondos provenientes del pago de los impuestos de los ciudadanos, que serán invertidos o mejor empleados o administrados precisamente para equiparar las desigualdades sociales, como fin mediato, y principalmente para sufragar los gastos en que incurre el Estado como un aparato en funciones, generados precisamente de su existencia.

Teoría de la capacidad de pago: esta teoría es congruente con lo que establece la doctrina y la legislación guatemalteca, y básicamente se concreta a que de una manera equitativa, debe considerarse en el contribuyente su capacidad de pago o capacidad para tributar. “La obra Teoría Económica de una Economía Socialista de Burnhan P. Beckwithch no comparte la teoría que los impuestos deben basarse en la capacidad de pago del individuo, para este autor, el tributar tiene la finalidad de distribuir los costos a los que los ocasionen y que a la vez se benefician de ellos.”⁷

⁶ Villegas Lara, Héctor, **Curso de derecho financiero tributario**, Pág. 143.

⁷ Villegas Lara, Héctor, **Ob. Cit**; Pág. 134.

De acuerdo a lo establecido anteriormente, “esta concepción no es congruente con el principio de solidaridad que debe ser la base de toda obligación tributaria”.⁸

Existe otra clasificación acerca de la teoría de la naturaleza jurídica de los impuestos, tomando en consideración lo establecido por estudiosos y tratadistas contemporáneos, tal es el caso del autor de la obra Finanzas Públicas Mexicanas Ernesto Flores Zavala, citado por el jurista Sergio Francisco de la Garza, quien establece que, “en cuanto al impuesto que es en esencia, una aportación que debe dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado, las cuales son”:⁹

- i) Teoría de la equivalencia: Establece que “el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Considera que efectivamente los impuestos que son a cargo de un conglomerado van a servir principalmente para pagar los servicios prestados por el Estado a ese conglomerado social o bien servicios que han sido prestados a generaciones pasadas, o que se prestarán a generaciones futuras, como la construcción de puentes, puertos, ensenadas, etc., sin embargo, tiene que ver con las siguientes características: No toda actividad del Estado es concretamente un servicio público, como lo pretende la escuela francesa que tiene su más brillante expositor en el tratadista León Duguit, hay una serie de actividades del Estado

⁸ De la Garza, Sergio Francisco, **Ob. Cit**; Pág. 88.

⁹ **Ibíd.** Pág. 89.

que no están encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos”.¹⁰

Estas actividades del Estado no encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos requieren también gastos que se cubren con el rendimiento de los impuestos, lo que lleva a la conclusión que no todo el rendimiento de los impuestos sirve para cubrir los servicios públicos prestados por el Estado. Hay una serie de gastos que el Estado realiza, no solamente fuera de la prestación de los servicios, sino aún fuera de su actividad legal, es decir, gastos por actividades realizadas por el Estado excediéndose de sus atribuciones o que son dañosas para los individuos como las guerras, éstas actividades constituyen una de las causas más grandes de egreso y no obstante que se trata de conceptos opuestos al servicio público, deben ser cubiertas por los rendimientos de los impuestos. Por último, puede observarse ordinariamente que el particular que paga el impuesto, no percibe en cambio un servicio concreto, por otra parte, hay servicios que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos, por ejemplo, las obras de asistencia pública benefician precisamente a aquellos que por su situación personal no están en condiciones de pagar impuesto alguno, ejemplo: ancianos, inválidos, niños, enfermos, etc. De lo anterior puede inferirse que esta teoría no es la más exacta, por las razones expuestas.

- ii) Teoría del seguro: El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que esta obligado a proporcionar el Estado. Se considera como una prima de seguro, por la protección de la vida y hacienda de los individuos por parte de la comunidad pública. E. De Gardini, dice “el

¹⁰ AD, Giannini, **Instituciones del derecho tributario**, Pág. 12.

impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurar contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute”.¹¹ Este concepto del impuesto se encuentra inspirado en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades. Por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto del impuesto, constituyen una prima por esta garantía. Esta tesis a criterio de muchos autores, es inexacta pues parte de un principio falso, porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos. Ni aún en las épocas de liberalismo más acentuado fue posible la realización de este ideal, del que cada día se aparta más del Estado moderno, en el que puede observarse una mayor intervención estatal, en todos los órdenes de la actividad individual. Por otro lado, al Estado en ningún momento puede considerársele como una empresa de seguros, pues como tal, tendría la obligación al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo.

- iii) Teoría del capital Nacional: “El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional. Esta tesis la sostiene M. Menier”¹², quien es citado por Narciso Amoros, partidario del, impuesto único sobre el capital, y es también a juicio de algunos autores, inexacta, porque como ya se ha visto que la actividad del Estado no

¹¹ AD, Giannini, **Ob. Cit; Pág.** 13.

¹² Amoros, Narciso, **Derecho tributario**, Pág.87.

puede circunscribirse dentro de las determinadas formas únicas, sino que tiene aspectos múltiples que requiere la erogación de cantidades que se obtienen en forma fundamental, de los impuestos.

- iv) Teoría del sacrificio. Como se dijo anteriormente, esta teoría se circunscribe a que el sacrificio de los ciudadanos para cumplir a través del impuesto para el sostenimiento del Estado, debe ser el menor posible. “El sacrificio está en función de dos variables, la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción”.¹³

Esta última teoría es considerada entre las anotadas como la más certera, pues estima el impuesto como un sacrificio desde el punto de vista del sujeto del impuesto, que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación que realiza al pagarlo, es decir, el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, medible, por la disminución de sus rentas o de su patrimonio que sufre al pagar el impuesto y el Estado al establecer el impuesto, es decir, al distribuir entre los individuos las cargas públicas, deberá tomar en cuenta esta situación para que este sacrificio sea el menor posible, pudiéndose denominarse este aspecto el subjetivo del impuesto, sin embargo, también se considera que es la esencial misma del Estado el derecho de exigir de sus miembros las aportaciones necesarias para cubrir los gastos que demanda su actividad.

¹³ **Ibíd.** Pág. 88

Los tributos, por lo tanto, son las prestaciones que el Estado exige en virtud del ejercicio de *ius imperium* y mediante un mandato legal para cumplir sus gastos que demandan sus propios fines. Para que se complete tal definición, es necesario que conste de los siguientes elementos:

- a) Que son prestaciones en dinero
- b) Que son exigidos en ejercicio del poder del imperio del Estado, es decir, la facultad que tiene un Estado indelegable, que le permite apoderarse de una parte de la economía de los particulares.
- c) Es en virtud de una ley y a lo anterior, cabe hacer mención del principio de legalidad.
- d) Sirve para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

En base a lo anterior, los tributos o impuestos, se dividen en:

- 1) Internos: son los que se recaudan dentro del ámbito nacional, sin excederse fuera del territorio nacional, y como ejemplos típicos de estos, se encuentran Impuesto sobre la Renta o el de Impuesto al Valor Agregado.
- 2) Externos: son los recaudados por el ingreso al país de bienes y servicios, por medio de las aduanas además actúan como barrera arancelaria.

La forma en que estos se recauden, van a depender de cómo esté estructurada la Administración Tributaria de un país para clasificar sus impuestos.

En razón de lo anterior, se encuentran criterios administrativos:

- 1) Impuestos directos: se aplican de forma directa, afectando principalmente a los ingresos o propiedades. Gravan manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva.

- 2) Impuestos indirectos: afectan a personas distintas del contribuyente, que traslada la carga del impuesto a quienes adquieren o reciben los bienes. Gravan manifestaciones mediatas de capacidad contributiva, en función del consumo y en relación a índices.

El tema de la capacidad contributiva tiene mucho que ver con, como se definen los impuestos.

La capacidad contributiva mide la posibilidad de contribuir a los gastos del Estado de los sujetos. Es imposible medirla adecuadamente, por lo que se mide en la cantidad que el contribuyente tiene o ha ingresado en un periodo dado.

1.4 Antecedentes históricos del derecho tributario

No cabe duda que desde que surge la sociedad, la humanidad misma, los hombres y mujeres tratan desde ese entonces de convivir pacíficamente y en armonía entre ellos, lo cual como ha sucedido ha surgido la necesidad de que se base esa convivencia en un régimen jurídico.

Este régimen jurídico en primera instancia se concibió sin tomar en consideración aspectos muy especiales que se han observado en la actualidad, se pretendía entonces, de que existieran normas que fueran aceptadas por la generalidad, y por lo tanto, cumplidas y respetadas.

En el tema de las obligaciones que se les impone a los ciudadanos, también no podría correr diferente suerte, de tal manera que no puede concebirse el surgimiento del Derecho Tributario, sin considerar el nacimiento inmediato del Derecho como tal.

Según la doctrina tradicional, “la primera fase de la organización jurídica hubo de estar representada por la familia patriarcal, esto es, por aquella agrupación de consanguíneos, cuyo vinculo de descendencia se computa solo con respecto a l padre, al cual corresponde la autoridad suprema. Así, la familia en Roma”.¹⁴

Pero, aun antes de que existiera la familia patriarcal, se afirma, sobre todo por los investigadores modernos, que la primera forma de convivencia fue la horda, o sea un grupo de individuos agregados, sin ninguna regla y viviendo un régimen de promiscuidad.

La vida de la horda es nómada, con solo la caza y la pesca como medios de subsistencia. Poco a poco cambió este régimen; estas tribus errantes se establecen en puntos conocidos, nace la agricultura y saliendo de la promiscuidad, se empieza a

¹⁴ Beckwich, Burham, **Economía socialista**, Pág. 198.

reconocer los vínculos de descendencia comenzando por el lado materno, porque el vínculo que liga al nacido con la madre es más estrecho, y porque la maternidad es más fácilmente identificable que la paternidad.

Se llega así, después de la fase de la horda, a la del matriarcado, en la que el centro de la familia es la madre. Dentro del sistema del matriarcado no solo es la madre la que ejerce la autoridad, sino también los parientes del lado materno; así, el tío materno (avunculus), tiene frecuentemente una autoridad no menor que la del padre, como fue observado entre los primitivos germanos.

Solo en una época posterior es cuando el padre se convierte en el centro de la vida social, en el jefe de la familia.

El orden de la evolución estaría entonces representado por estas tres fases sucesivas: horda, matriarcado y patriarcado. Pero este orden no puede ser considerado en forma absoluta, ya que no puede admitirse en forma definitiva, que haya sido siempre esta fórmula la dada en la evolución; pues, hay que admitir entonces, que en algunos pueblos el tipo patriarcal, haya sido el original, al lado de los otros, posiblemente la mayoría, en que la primera forma ha sido la matriarcal.

“Lo que si se presenta como firme, es que la organización jurídica primitiva se funda sobre el vínculo de la sangre. O sea que, aquellos que tienen una ascendencia común constituyen con respecto al Derecho, una unidad, lo cual se traduce en una tutela

recíproca".¹⁵ "La unidad de la descendencia esta simbolizada, a menudo, en forma religiosa, por medio de animales y objetos a los que se ha llamado tótems. El grupo constituido así, según el vínculo de sangre, forma lo que en latín se llama Gens o clan y que nosotros los denominamos grupo gentilicio".¹⁶

En los primitivos grupos, predomina esencialmente la autoridad de la costumbre. Todo individuo se considera obligado a seguir el ejemplo de sus mayores. Esta costumbre ya representa un conglomerado indistinto de preceptos jurídicos, morales y religiosos, donde en la mayor parte de los casos predomina, sobre todo, la creencia religiosa, que prohíbe toda innovación por el temor de una venganza o castigo de los antepasados fallecidos.

La costumbre con relación a nuestra disciplina, tiene por objeto fundamental, establecer una solidaridad fortísima entre los pertenecientes al mismo grupo, hasta el punto de que el individuo no vale por sí, sino en cuanto forma parte del grupo. De esto se derivan varias consecuencias jurídicas importantes.

La mutua asistencia de los asociados en el caso de que uno de ellos sea ofendido por un extraño; el grupo entero reacciona contra el ofensor y no solo contra ese, sino contra todo el grupo al cual pertenece; o sea que, la reacción tiene un carácter colectivo. Pero, en el caso de que la ofensa acontezca entre individuos del mismo grupo, entonces, en virtud del mismo principio, se procede a la expulsión, quedando el ofensor privado de

¹⁵ Beckwith, Burham, **Ob. Cit**; Pág. 200.

¹⁶ **Ibíd.**

todo derecho y equiparado a una fiera, o sea que pierde esa tutela jurídica de que gozaba, por solo pertenecer a su grupo.

“Dentro de estos grupos primitivos, nace la venganza con un criterio de igualdad, en virtud de la cual toda ofensa debe ser medida por otra exactamente igual. Este concepto de igualdad matemática se comprendía en la llamada Ley del Talión: (ojo por ojo, diente por diente; quien a cuchillo mata, a cuchillo muere) que es característica de esta fase y representa el germen o nacimiento de la justicia punitiva”.¹⁷

Pero el régimen de la venganza produce luchas continuas que debilitan a las tribus, y entonces se substituye la venganza con la "composición", que consiste, en que la ofensa en lugar de ser vengada, sea resarcida, de acuerdo a la decisión de un árbitro o por medio de tarifas.

Dentro del régimen guerrero de la venganza, el jefe guerrero no solo es soldado, sino también juez y legislador. En torno al jefe militar se forma una casta sacerdotal, que le refuerza el poder circundándolo con una aureola de divinidad. Por esto la autoridad de los jefes se pronuncia aun más allá de su vida, con el culto a los muertos.

Posteriormente, se va formando una reunión de grupos que ya no se fundan sobre el vínculo de la sangre, sino que tiene una naturaleza esencialmente política, naciendo así el Estado con un territorio, una unidad nacional y un ordenamiento jurídico. Pero, este

¹⁷ Beckwich, Burham, **Ob. Cit**; Pág. 201.

proceso que da origen al nacimiento del Estado no es súbito, sino al contrario, bastante lento, por las luchas que se produjeron entre los grupos que se disputaban la autoridad.

Ya formado el Estado, nace el juez, pero primitivo, que no es sino un árbitro, que más es un amigable componedor; pues, su sentencia no tiene fuerza coercitiva. Ante el juez se desarrolla todavía una especie de lucha regulada, que es como un residuo del sistema primitivo de la venganza.

Solo después de una laboriosa gestación histórica, el Estado se aboca de la función de la justicia. A medida que se cumple el proceso de formación del Estado, las normas jurídicas se van separando de lo religioso, con lo que estaba mezclado en un principio.

En la fase primitiva, todo el Derecho tiene un carácter sagrado, por lo que la clase de los juristas se confunde con la divinidad, por lo cual, la falta de cumplimiento de una norma, es considerada a la vez, como un pecado y todo el procedimiento está formado por una serie de ritos en que interviene Ordalías y Juicios de Dios, que en formas semejantes se encuentran en todas las sociedades primitivas, y que consisten, en general, en pruebas crueles, como la del fuego, agua hirviendo, etc.

“Solo después de un largo desarrollo histórico, el Derecho se despoja de estos caracteres religiosos, y se reconoce que el Derecho es una institución humana, que tiende a hacer posible la vida social.”¹⁸

¹⁸ Sabino, Juan Carlos, **Historia del Derecho**, Website:: www.goesjuridical.com.html Consultado 29/01/

Ahora bien, el tributo como tal, ha existido desde tiempos muy remotos, porque han constituido a través de la historia uno de los recursos públicos más importantes que tiene el Estado para cubrir su función, es decir, para que el mismo subsista y exista.

“Durante la historia de la humanidad, su percepción ha sido utilizado por parte de los representantes del poder como un medio para poner en práctica teorías de tipo económico, financiero, social, pero ante todo político, por lo que ha sido el principal medio de desarrollo de la sociedad, aunque también ha sido una forma de lograr el enriquecimiento, manipulación, coacción y represión, por algunos personajes de la historia, siendo su imposición, en determinadas épocas, arbitrarias caprichosas, y sin limite alguno.”¹⁹

1.5 Características

Se han establecido una serie de características que identifican a los tributos o al Derecho tributario que lo hacen distinguirse de otras disciplinas jurídicas, y en base a ello, a continuación se señalan las siguientes:

- a. Se encuentra conformada su captación como una actividad legitimada y legítima del Estado, es decir, que al Estado le corresponde esta actividad, siempre y cuando exista una legislación que así lo señale, como sucede las que se emanan del Legislativo.

2008

¹⁹ Sabino, Juan Carlos, **Ob. Cit**; Website:: www.goesjuridical.com.html Consultado 29/01/ 2008

- b. A través del Derecho Tributario, el Estado está facultado para cubrir las necesidades con equidad y justicia tributaria, y tendrá que tomar en consideración la capacidad contributiva de los ciudadanos.

- c. Constituye una obligación de los ciudadanos contribuir al mantenimiento del mismo a través de los tributos que estos aportan, que se traducen, por lo menos, teóricamente en servicios públicos.

1.6 Autonomía del derecho tributario

El Derecho Tributario, goza de autonomía respecto de las demás ramas del derechos, esto derivado del avance que se ha alcanzado en esta materia, se ha convertido en una rama especializada, que trasciende a “la captación de los tributos o impuestos, y goza por lo tanto, de independencia con relación a los demás, principalmente en el tema de la clasificación de los impuestos, el porque se establecen los mismos, tomando como base el hecho generador”.²⁰

²⁰ La Constitución en forma específica da en materia tributaria prevalecía al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los proa ceñimientos que faciliten su recaudación.

CAPÍTULO II

2. Las fuentes y los principios del derecho tributario

Las fuentes de una rama del derecho son consideradas las causas de su nacimiento, sostenidas muchas veces de las necesidades humanas que surgen en la convivencia social. Y los principios, los pilares fundamentales que inspiran y sostiene la emisión de las mismas, es por ello que es de gran importancia definir y entender estos aspectos.

2.1 Definición de fuentes del derecho

Las fuentes del derecho son los actos o hechos acontecidos de los que deriva la creación, modificación o extinción de normas jurídicas. A veces, también, se entiende por tales a los órganos de los cuales emanan las normas que componen el ordenamiento jurídico (conocidos como órganos normativos o con facultades normativas), y a los factores históricos que inciden en la creación del derecho. De lo anterior se desprenden, respectivamente, las nociones de fuentes del derecho en sentido material (fuentes materiales) y fuentes del derecho en sentido formal o (fuentes formales).

En general, fuente es “el principio u origen de una cosa, el lugar donde nace o se produce algo. Es el principio, el fundamento, el origen, la causa o la explicación de una cosa. Cuando hablamos del origen de la norma jurídica, nos referimos a los hechos que

le dan nacimiento, a las manifestaciones de la voluntad humana o a los usos o prácticas sociales que la generan, nos referimos, desde luego, al origen del propio objetivo.”²¹

2.2 Análisis doctrinario y legal en el caso de la legislación guatemalteca

Las fuentes como historia del derecho son los elementos que le permiten al historiador reconstruir cualquier vestigio del derecho pasado.

Para el caso de la legislación guatemalteca, la fuente principal del derecho, es la ley, así lo establece el Artículo segundo de la Ley del Organismo Judicial al establecer: “la ley es la fuente del ordenamiento jurídico.”

La captación de ingresos o tributos del Estado se debe medir en la misma forma como se suscita las necesidades del Estado y basándose en el principio de legalidad, como lo establece el Artículo 239 de la Constitución, “le corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.”

Así también, de conformidad con la Gaceta No. 11 Pág. 19 del expediente No. 182-88 en sentencia de fecha tres de febrero de 1989 señala entre otras cosas que “...el impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como Exacciones del Estado y demás

²¹ Diccionario Larousse, **Real academia española de la lengua**, Pág. 987

corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas, o bien como la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente, o como lo define el tratadista Héctor Villegas; “El tributo es exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.²²

En doctrina se conciben dos importantes aspectos sobre las fuentes, que son:

- a) Las fuentes no jurídicas: Que como su nombre lo indica, su origen se encuentra principalmente en ámbitos culturales que no son jurídicos (arquitectura, música, diarios, literatura en general) y,
- b) Las fuentes jurídicas: Que se refiere a todos aquellos vestigios que surgen en el ámbito cultural del derecho ya sea para mostrar normas en su función reguladora, o como estas son interpretadas o aplicadas.

²² Villegas Lara, Héctor, **Curso de finanzas, financiero y tributario**, Pág. 98

2.3 Evolución de las fuentes

Tanto las fuentes históricas jurídicas como las no jurídicas, en un principio, harían referencia exclusiva a la ley y más primitivamente a la costumbre de las distintas comunidades, que como es de conocimiento general, aún se constituyen en fuentes de su derecho indígena, y que en el caso de los sistemas oficiales del Derecho, la costumbre complementa a la fuente principal que es la ley. “La primera de estas corrientes científicas se originaría en el corazón de la tradición jurídica anglosajona del siglo XVIII, con doctores tan importantes como Edmundo Burlé, quien incluiría conceptos tales como la costumbre inmemorial (inmemorial custom). Junto con la inclusión de la costumbre, es también mérito de la escuela anglosajona el haber incluido dentro de las fuentes primarias a la sentencia judicial, sino en menor intensidad, en la totalidad de las tradiciones jurídicas occidentales”.²³

Luego de haber desarrollado la rama del derecho conocida como derecho sancionador, llegamos a las siguientes conclusiones:

1. Que esta rama del derecho no se encuentra regulada sólo por una norma, sino por lo contrario se encuentra regulada por varias normas.
2. Que no se ubica una sola rama del derecho, sino que existen distintas que se ubican en el derecho público, privado y social.

²³ Villegas Lara, Héctor, **Op. Cit**; Pág. 87.

3. Con mucha probabilidad puede afirmarse que los primeros grupos humanos y después las culturas, adoptaron como norma general, un derecho oficial, sin embargo, el predominio de los grupos sociales, fueron excluyendo otras formas de derecho, y esto se corrobora con lo que sucede en la actualidad con el derecho consuetudinario indígena.

4. Puede afirmarse sin lugar a dudas, que existió “como norma fundamental en el Estado la Constitución, Carta Magna, Carta Fundamental, que fue la que desglosó de alguna manera todo ese engranaje de normas que actualmente conformen el derecho”.²⁴

En conclusión, se puede decir, que la fuente del Derecho principal en el caso de la legislación guatemalteca es la ley. Esta para que se conforme como tal, debe cumplir determinados presupuestos, dentro de los cuales, se encuentra que debe ser emanada por el órgano correspondiente como lo es el Congreso de la República.

El Artículo 153 de la Constitución Política de la República, “establece que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la República. Adicionalmente, las funciones del Estado y de los organismos que lo componen se encuentran legitimadas con lo que establece la Constitución Política de la República respecto al poder público, “que señala que proviene del pueblo y es aquí en donde se fortalece el principio de legalidad”.

²⁴ Gálvez Díaz, Luís, **Aparecimiento del derecho como ciencia jurídica**, Pág.12.

En materia tributaria, el Artículo 2 del Código Tributario, señala: “fuentes, son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- a) Las disposiciones constitucionales.
- b) Las leyes, tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- c) Los reglamentos que por Acuerdo gubernativo dicte el Órgano Ejecutivo.”

2.4 Definición de principio

Los principios son definidos como: "Las líneas directrices que informan algunas normas e inspiran directa o indirectamente una serie de soluciones que pueden servir para promover y encauzar la aprobación de nuevas normas, orientar la interpretación de las existentes y resolver los casos no previstos".²⁵

En otras palabras podemos entender que los principios del derecho en general, o del derecho tributario en nuestro caso, son aquellos valores o postulados esenciales y constitucionales que lo guían determinando su manera de ser como instrumento, para realizar poder del Estado de imponer las consecuencias jurídicas derivadas de actos o como necesarios.

Las ideas de plasmar los principios en los ordenamientos jurídicos nacionales, contra la utilización arbitraria del poder penal del Estado surgen a partir del siglo XVII en la edad moderna, al aparecer el constitucionalismo y que empezaron a concretarse a partir del

²⁵ Plá Rodríguez, Américo, **Los principios del derecho de trabajo**, Pág. 9.

siglo XVIII con la creación del Estado de Derecho, donde se declaran una serie de derechos y garantías con categoría constitucional, que intentan proteger a los individuos, miembros de una comunidad determinada.

Existen en la doctrina varias clasificaciones sobre los principios del Derecho Tributario, pero a continuación citaremos los que consideramos más relevantes para el tema tratado:

El principio de legalidad y reserva de ley: En el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos.

El principio de reserva de ley tributaria, también denominado principio de legalidad, constituye una regla que rige no solo para este derecho sino para todos los derechos. “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 (Cortes, Parlamento,

Asamblea General, Congreso, Legislatura, etc.)”²⁶

Se ha pretendido hacer una distinción entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, algunos estudiosos han establecido sus diferencias, mientras que otros no. “Nos decidimos por aludir a reserva de ley, en lugar de legalidad, ya que sólo los órganos depositarios de la voluntad general (en su significación rousseauiana) son los habilitados para instituir tributos, revistiendo, en la esfera de creación del derecho, el carácter de norma sobre normación –como, con expresión lograda”.²⁷ Lo anterior, porque atendiendo a principios de jerarquía normativa, la base del ordenamiento jurídico guatemalteco y de todo ordenamiento jurídico, se encuentra recogido este principio constitucional.

El principio de legalidad formal-material o de reserva de ley, señalan otros, en materia tributaria, tiene su sustento legal, no solo en la Constitución Política, sino también en leyes especiales de carácter tributario. Por ello, no puede concebirse la facultad del Estado en la recaudación de tributos sin que éste se encuentre legitimado para ello, y fundamentalmente que el tributo también haya sido promulgado por la ley y por el órgano del Estado correspondiente.

Principio de capacidad de pago: Este es otro de los principios fundamentales del Derecho Tributario, y se ve determinado por la capacidad que tengan los contribuyentes para que éste haga ver su coerción sobre los mismos. Respecto de la capacidad

²⁶De la Plaza, Roberto, **Derecho Tributario**, Pág. 65.

²⁷ Máximo Severo, Giannini, **Derecho tributario**, Pág. 65.

contributiva como fundamento del deber de contribuir, toma como base en la medida de las prestaciones tributarias y límite de la carga, que conlleva también analizar la razonabilidad del tributo o impuesto.

Este principio claramente es señalado en la Constitución Política de la República de Guatemala, cuando establece en el Artículo 243 lo siguiente: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

“Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales, y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, a la

vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder producir la renta”.²⁸

Principio de igualdad: Este principio rige para todos los ámbitos del derecho y se consagra en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

“Cuando una ley positiva priva a una categoría de seres humanos de la protección que el ordenamiento civil les debe, el Estado niega la igualdad de todos ante la ley. Cuando el Estado no pone su poder al servicio de los derechos de todo ciudadano, y particularmente de quien es más débil, se quebrantan los fundamentos mismos del Estado de Derecho”.²⁹

“Podemos establecer que el acontecimiento histórica, que da vida al concepto de igualdad ante la ley, es la Revolución Francesa, esto como resultado de las postulaciones impulsadas por la misma y que se derivan especialmente del principio de universalidad de la ley, a través de un sistema de normas que tiene como destinatarios el conjunto de la sociedad, y no solo una parte de ella, como reacción a las diferencias y privilegios hasta ese entonces vigente”.³⁰

²⁸ Expediente 167-95 Sentencia 28-09-1995, **Gaceta No. 37** Pág. 45.

²⁹ **Ibíd.**

³⁰ Ezio, Bannoni, **Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias**, Pág. 12.

La apuntada igualdad formal o igualdad jurídica se convierte en una noción útil para prescribir 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, de 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.

No obstante, lo expresado en el párrafo precedente, es probable que en la tributación extrafiscal puedan ponderarse circunstancias ajenas a la capacidad económica de los contribuyentes siempre y cuando el tratamiento dispar atienda a la consecución de fines y objetivos acordes con el programa y los valores constitucionales.

La igualdad por la ley atiende, en lo social, a reclamar un mayor aporte de quienes más tienen, para luego, a través del gasto público, poner especial empeño en los requerimientos de aquellos sectores con necesidades insatisfechas. También adquiere relevancia en relación a las distintas regiones del país en conexión con el principio de solidaridad.

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. Es por ello que de alguna manera resulta razonable que el principio de igualdad, el observarlo le corresponde al Estado.

Adicionalmente, este principio tiene relación con el de seguridad jurídica. "Del ordenamiento jurídico querido por Dios deriva el inalienable derecho del hombre a la seguridad jurídica y, con ello, a una esfera concreta de derecho, protegida contra todo ataque arbitrario".³¹

"Si bien la historia moderna del Derecho Tributario, como disciplina científica, puede ubicar un punto de referencia a la seguridad jurídica en la obra del profesor Ranelletti, del año 1898, en el campo de la Ciencia Económica encontramos algunos aportes que, al menos, nos aproximan a dicha regla a través de la exigencia de certeza".³² Así, Adam Smith recogió, en el año 1776, en la 2ª parte del Libro V de su Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones, cuatro cánones impositivos que habrían de invocarse después bajo su nombre en incontables ocasiones, a saber: economía, certeza, comodidad y justicia.

"La segunda de ellas expresa que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de pago, la forma de pago, la cantidad a

³¹ Villegas Lara, Héctor, **Ob. Cit**; Pág. 12.

³² Ramírez Cardona, Alejandro, **Derecho tributario sustancial y procedimental**, Pág. 87.

pagar, todo esto debe ser claro y preciso para el contribuyente y para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada uno debe pagar es, en materia de impuestos, de gran importancia, que puede decirse, según la experiencia de todas las naciones, un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre”.³³

El aludido principio, ya con un alcance mucho más amplio, logró difusión con el Iluminismo y la Revolución Francesa y es así que la Asamblea, el 26 de agosto de 1789, al proclamar la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano hizo su introducción con el siguiente postulado: Los Representantes del Pueblo Francés, constituidos en Asamblea Nacional, comprendiendo que la ignorancia, el olvido o el desprecio de los derechos del hombre son la sola causa de la infelicidad pública y de la corrupción del Gobierno, han resuelto exponer en una declaración solemne los derechos naturales, inalienables y sagrados del hombre, a fin de que esta declaración, constantemente presente para todos los miembros del cuerpo social, les recuerde sus derechos y sus deberes; a fin de que los actos del poder legislativo y del poder ejecutivo, pudiendo en todo instante ser comparados con el objeto de toda institución política, sean mayormente respetados, y a fin de que las reclamaciones de los ciudadanos, fundadas desde ahora en principios simples e incontestables, tiendan siempre al mantenimiento de la Constitución y a la felicidad de todos .

³³ Ramírez Cardona, Alejandro, **Ob. Cit**; Pág. 88

Siguiendo al catedrático Fernando Sainz de Buñanda, respecto a los derechos y obligaciones de los ciudadanos dentro de los estados democráticos, se refiere al tema de la seguridad, entendida no en forma estricta, sino ampliamente, y señala “la seguridad, en su doble manifestación -certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad- ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz”.³⁴ Según el profesor Geraldo Ataliba, el Derecho es por excelencia instrumento de seguridad jurídica, es el que asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social. Por ello puede predicarse que cuanto más segura jurídicamente es una sociedad, tanto es más civilizada. El mismo autor, citando a Alberto Xavier, señala que habrá seguridad jurídica donde haya una rigurosa delimitación de las esferas jurídicas y sobre todo cuando ello ocurra en el derecho público, como sólido pilar de los derechos subjetivos privados -libertad y propiedad- y no quede lugar para lo contingente y arbitrario.

“Ataliba recoge también los conceptos del tratadista argentino Agustín Gordillo, para quien la seguridad jurídica demanda:

1) que la Administración respete la ley; y

³⁴ Ramírez Cardona, Alejandro, **Ob. Cit**; Pág. 90.

2) que el legislador respete la Constitución, dado que ya no basta que la Administración esté sometida a la ley, sino que es también necesario que la ley esté sometida a la Constitución, que haya un orden jurídico superior al mismo legislador, superando así el dogma de la soberanía popular por la soberanía del pueblo en la Constitución. La seguridad jurídica aparece en el marco constitucional -ideario de fines del siglo XVIII como consecuencia de las revoluciones francesa y norteamericana-, a través de varios principios que la expresan, delimitan y le dan sentido.”³⁵

De acuerdo a lo anterior, deben tomarse en consideración los siguientes aspectos:

- a) La supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal.
- b) La certeza del Derecho.
- c) El consentimiento en la formación de la ley.
- d) La representatividad de los gobernantes.
- e) La lealtad del Estado que se expresa en el estándar anglosajón del "debido proceso legal".
- f) La previsibilidad del Derecho y de las consecuencias jurídicas que se derivan del obrar de los particulares.
- g) La protección de la confianza y la interdicción de la arbitrariedad.

Principio de generalidad: “El principio de generalidad, es de aplicación para todo el derecho ya que se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, es

³⁵ Gálvez Donis, Estuardo, **El tributo y los principios que lo generan**, Pág. 230.

decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la república, claro con ciertas limitaciones con respecto a lo ya establecido sobre el principio de capacidad de pago”.³⁶

El código tributario recoge el principio de generalidad en el primer párrafo del Artículo 1, que literalmente dice: “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicara en forma supletoria.”

Principio de proporcionalidad: según este principio el Estado tiene que tomar en consideración al momento de decretar impuestos, que éstos no excedan de la capacidad de los contribuyentes, puesto que se sobredimensiona, lo cual podría ser perjudicial para la colectividad y que no precisamente sería una función que debiera ejercer el Estado en esta materia.

De tal manera, que el cuarto considerando del Código Tributario, señala al respecto: que es conveniente emitir un Código Tributario para que las leyes de esa materia sean armónicas y unitarias, se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y para uniformar los procedimientos 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.

³⁶ Monterroso, Gladys Elizabeth, **Finanzas públicas**, Pág. 125.

Principio de irretroactividad: en cuanto a la irretroactividad y anterioridad de las leyes tributarias respecto de los hechos imponible a los cuales habrán de aplicarse, constituye, tal como lo señala en la Constitución Política de la República, una garantía implícita resultante de los Artículos 239 y 243.

Principio de prohibición de doble tributación y de no confiscación: este principio regula dos aspectos muy importante, por razón de entendimiento explicaremos el segundo aspecto, el cual se refiere a la no Confiscación, entendiendo que “un tributo es confiscatorio siempre y cuando atenta contra la capacidad de pago del contribuyente, o que afecte en gran medida su riqueza o sus bienes”.³⁷

El primer aspecto de este principio regula lo referente a la prohibición de la doble tributación, debemos entender que existe doble tributación cuando: un mismo hecho generador, atribuido a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición.

Este principio cobra gran importancia en la legislación nacional, en virtud de que perdería los tributos su razón de ser y el sentido equitativo de las normas, cuando se pudiera estar violentando el mismo, además de la limitación a la ingerencia del Estado en el fuero interno de los ciudadanos.

³⁷ **Ibíd**, Pág. 126.

Para comprender la naturaleza de este principio, cabe mencionar lo regulado en otros países al respecto, así el Licenciado Manuel Andreozzi, establece que “en países en que existe una sola potestad tributaria, la doble imposición (así llamada por él a la doble tributación), sobre una misma situación jurídica, tiene un exclusivo carácter económico y la discusión se plantea solamente en este terreno, pero en la República argentina, en donde existe tres potestades tributarias, dos primarias y una delegada, el problema tiene un aspecto constitucional, y concluye al decir que aunque doctrinariamente no puede sostenerse la imposibilidad de la duplicación de los tributos, esta técnica es absolutamente defectuosa o irracional, por lo tanto, es inconstitucional el gravamen que incurre en una doble imposición por el mismo servicio, en el mismo tiempo, por el mismo poder y sobre la misma cosa”.³⁸

Al respecto, el Artículo 243 constitucional indica: “...Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”.

“...Siguiendo la concepción de Juan Carlos Luque, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente esta sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por

³⁸ Andreozzi, Manuel, **El derecho tributario argentino**, Pág. 53.

idéntico periodo, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos”.³⁹

Se advierte que 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.

Por otro lado cabe mencionar que 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, 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.

³⁹ Luque, Juan Carlos, **La Obligación tributaria**, Pág. 166.

CAPÍTULO III

3. Interpretación del derecho tributario

En términos generales, la interpretación del derecho, conlleva a la realización de operaciones mentales, por parte del intérprete que deben conocer el significado que el legislador o el creador de la norma quiso dar a entender dentro de un contexto determinado, de tal manera que para efectos doctrinarios como se verá más adelante, existen distintas formas de interpretación, a pesar de que en el caso de quienes aplican las leyes, deben regirse en muchos casos, a lo que dispone el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial respecto a las formas o métodos de interpretación.

3.1 Definición de interpretación

Conforme el Diccionario de la lengua española, “interpretación es la acción de interpretar. Etimológicamente hablando, el verbo Interpretar proviene de la voz latina interpretare o interpretari. En el sentido que interesa recalcar, define la voz interpretar como: explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de textos poco claros. Explicar, acertadamente o no, acciones, palabras o sucesos que pueden ser entendidos de varias formas”.⁴⁰

Por su parte, explica el maestro español Luis Díez Picazo, citado por el licenciado

⁴⁰ Diccionario de la Real lengua Española, **Ob. Cit;** Pág. 1,289.

Aguirre Godoy, “que la locución latina -inter-pres- procede del griego -meta fraxtes- que indica al que se coloca entre dos para hacer conocer a cada uno lo que el otro dice”.⁴¹

En este amplio y primigenio sentido, la palabra se utiliza aun hoy para designar al traductor que permite la comunicación entre dos personas.

Desde el punto de vista jurídico, entre los autores se encuentra diversas definiciones acerca de lo que es la interpretación.

Así, Guillermo Cabanellas de Torres citado por Aguirre Godoy, afirma que: la interpretación jurídica por excelencia es la que pretende descubrir para sí mismo (comprender) o para los demás (revelar) el verdadero pensamiento del legislador o explicar el sentido de una disposición.

En tanto, el ya clásico tratadista alemán Ludwig Enneccerus define la interpretación de la norma jurídica describiendo lo siguiente: "Interpretar una norma jurídica es esclarecer su sentido y precisamente aquel sentido que es decisivo para la vida jurídica y, por tanto, también para la resolución judicial. Semejante esclarecimiento es también concebible respecto al derecho consuetudinario, deduciéndose su verdadero sentido de los actos de uso, de los testimonios y del - usus fori - reconocido y continuo. Pero el objeto principal de la Interpretación lo forman las leyes" ⁴²

Por diversos autores se ha dicho que “el fenómeno de la interpretación de las normas

⁴¹ Aguirre Godoy, Mario, **Derecho Civil Guatemalteco**, Pág.89.

⁴² **Ibíd**, Pág. 101.

jurídicas es común a todas ellas continua diciendo que queremos decir tanto a las públicas -ley, costumbre, P.G.D. - como a las privadas -lex negotti-: en ambos tipos de normas, la interpretación trata de buscar su verdad normativa, para aplicarla, para que sea ella quien conforme la relación ínter subjetiva de intereses conflictiva. Ahora, la teoría de la interpretación jurídica, es la parte de la teoría general del Derecho destinada a desentrañar el significado último del contenido de las normas jurídicas cuando su sentido normativo no queda claro a partir del análisis lógico-jurídico interno de la norma.”⁴³

La interpretación es la técnica que conduce a la comprensión del sentido de la norma jurídica.

En buena parte de las definiciones aquí citadas, y en las que se puede encontrar de entre los muchos tratadistas que abordan este tema, se menciona a la palabra sentido (de la norma) como aquello que se debe encontrar, desentrañar, descubrir o revelar a través de la interpretación jurídica. Pero es preciso entender que la referencia al vocablo sentido está expresada en su acepción más amplia, es decir, se pretende expresar no simplemente hacia qué extremo dentro una misma dirección apunta una norma sino en general cuál es el alcance y el significado cierto y cabal de la norma jurídica.

⁴³ García amigo, Manuel, **Comentario al código civil español**, Pág. 98.

3.2 Naturaleza de la interpretación

Habiendo entendido que la interpretación es encontrar el sentido de la norma, debemos entender también, de donde surge la necesidad de encontrar ese sentido.

- a. Objeto, propósito y finalidad de la interpretación: el objeto de una ciencia, materia o disciplina es aquello de lo que se ocupa o sobre lo que recae. Así, dado que la interpretación se ocupa o recae sobre el derecho, resulta obvio que es el derecho el objeto de la interpretación. El derecho que es objeto de la interpretación, a su vez, puede provenir bien de una norma jurídica, de la costumbre o de los principios generales del derecho; en cualquiera de estos casos la labor interpretativa estará presente.

El propósito u objetivo de la interpretación (fin inmediato) es desentrañar el sentido y significado del Derecho. Ludwig Enneccerus, citado por Sepúlveda, lo dice de la manera siguiente: “El objetivo de la interpretación es el esclarecimiento del sentido propio de una proposición jurídica.”⁴⁴

El tema de la meta de la interpretación ha enfrentado a los partidarios del intelectualismo y a los de voluntarismo. Por una parte los intelectualistas propugnan que la interpretación es un acto de razonamiento, una operación lógica mental destinada a revelar el significado o sentido de la norma jurídica.

⁴⁴ Sepúlveda, Cesar, **Derecho internacional público**, Pág. 12.

Los voluntaristas, en cambio, entienden que la interpretación no se queda en lo que ésta palabra podría denotar, sino que dicha tarea llega a involucrar una labor mucho más acabada, mucho más compleja, una labor de creación en la que el juez podrá actuar con considerables parámetros de libertad. Entre los voluntaristas destaca Hans Kelsen, quien explica que la interpretación de la norma es un acto de creación de una norma individual, el cual es, a su vez, un acto de voluntad en la medida que se trata de llenar el marco establecido por la norma general.

Por otro lado la interpretación jurídica tiene un fin (mediato): que es, a través de los tribunales, aplicar correctamente el derecho a los hechos. Aunque los científicos del derecho interpreten no con la finalidad de aplicar el derecho a un caso concreto, su labor a la larga tiende a cumplir esta finalidad, pues, como bien dice Karl Larenz , éstos facilitan, en cierto modo, el trabajo a la jurisprudencia de los tribunales, al mostrar los problemas de la interpretación y las vías para su solución; pero aquélla somete a prueba los resultados en la confrontación con la problemática del caso particular y, por tanto, necesita constantemente de la ciencia del derecho para la verificación.

3.3 Fuentes de interpretación

Siendo la interpretación una actividad humana, ésta proviene de la persona, el sujeto o autor que la realiza; es decir, el intérprete. Desde tal punto de vista la interpretación puede ser doctrinal o científica, judicial o jurisprudencial y auténtica o legislativa.

a) La interpretación doctrinal: es, como su nombre claramente lo indica, la interpretación practicada por los doctrinarios, por los teóricos, por los juristas o jurisconsultos, por los tratadistas, por los estudiosos del derecho, y en general por quienes se dedican a la ciencia del derecho; de ahí que también se le conozca a esta interpretación como científica.

La interpretación doctrinal si bien se caracteriza por no ser obligatoria, sin embargo, por su carácter científico y por la autoridad de quienes la practican, es la que termina siendo predilecta.

Ludwig Enneccerus, refiriéndose a la interpretación doctrinal o científica, afirma “que ésta con frecuencia se divide en gramatical y lógica, según que derive sus argumentos del lenguaje (es decir, de las leyes de la gramática y del uso del lenguaje) o de su relación con otras leyes, del mayor valor de uno u otro resultado.”⁴⁵

b) Interpretación judicial: esta interpretación es la practicada por los jueces y tribunales para emitir sus decisiones (sentencias y demás resoluciones motivadas jurídicamente) en las cuales esta interpretación queda plasmada. En la medida que provenga de instancias más elevadas, la interpretación judicial, asentada en los precedentes, tenderá a influenciar con mayor autoridad y frecuencia.

⁴⁵ Sepúlveda, César, **Ob. Cit**; Pág. 98.

En los países en los que existe el Recurso de Casación la interpretación judicial resulta obligatoria para los órganos jurisdiccionales de instancias inferiores si se emite en los términos y condiciones legalmente exigidos.

c) Interpretación auténtica: es la realizada por el propio autor de la norma; se dice también que es la efectuada por el legislador o, mejor dicho, por el poder legislativo, en el entendimiento de que éste es el autor de la norma y de allí que a esta interpretación se le denomine también interpretación legislativa.

Lo importante para saber que estamos ante una interpretación auténtica es comprender que tal interpretación ha sido hecha por el propio autor de la norma, tanto así que incluso se ha denominado interpretación auténtica a la interpretación realizada por el propio juez o tribunal con el propósito de dar luces sobre el significado verdadero de sus propias sentencias o resoluciones.

Igualmente se ha considerado como interpretación auténtica, la que realizan las partes contratantes, respecto del contrato que celebraron; a la efectuada por el funcionario público, respecto a al acto administrativo o norma que emitió, etc.

Existe cierta divergencia en cuanto a entender si la interpretación auténtica es la realizada estrictamente por la misma persona que elaboró la norma, o por el órgano que ésta representaba o en nombre del cual la dictó. Tradicionalmente la tendencia ha sido la de entender que habrá verdadera interpretación auténtica sólo cuando ésta haya sido

hecha por la misma persona que redactó la norma y aun así hoy se considera en estricto sentido que sólo en este caso hay interpretación auténtica. Pese a ello, esta tendencia ha venido cambiando y actualmente también se tiende a considerar interpretación auténtica a la realizada por aquella persona que, sin ser la que redactó la norma, ocupando el mismo cargo de quien la elaboró.

Al respecto, Werner Goldschmidt, citado por el Licenciado Aguirre Godoy, sostiene que: "El concepto tradicional de la interpretación auténtica, se desvió, y no se considera intérprete auténtico al mismo individuo que formuló la norma de cuya interpretación se trata, sino a aquellas personas capaces, en su caso, de sustituir la norma a interpretar."⁴⁶

La interpretación auténtica, en relación al tiempo, puede ser: preventiva y a posteriori. La interpretación auténtica preventiva viene ya incluida en el propio texto o cuerpo de normas del precepto a interpretar. La interpretación auténtica a posteriori se presenta luego de la entrada en vigencia de la norma y constituye una nueva norma, porque, como dice Guillermo Cabanellas de Torres, "... carece de valor la simple opinión o comentario, con publicidad periodística o de otra índole."⁴⁷

En similar sentido se pronuncia Ludwig Enneccerus al referirse a la interpretación (a posteriori) diciendo que: "... en rigor no se trata de interpretación, sino de una nueva ley o de un nuevo derecho consuetudinario y, en determinadas circunstancias, con la sola

⁴⁶ Aguirre Godoy, Mario. **Ob. Cit.** Pág. 54

⁴⁷ **Ibíd**, Pág. 55.

particularidad de haberse de aplicar como si su contenido se hallare ya implícito en la ley interpretada." ⁴⁸

Ahora bien, la interpretación por su alcance o extensión puede clasificarse como: interpretación declarativa e interpretación modificativa. Esta última, a su vez, puede ser extensiva y restrictiva.

Respecto a la interpretación declarativa, es conocida también como interpretación estricta y se presenta cuando al interpretar el operador jurídico se ciñe a lo que dice la norma, limitándose a aplicarla a los supuestos estrictamente comprendidos en ella.

El mexicano José Luis Hernández Ramírez "menciona que la Interpretación Declarativa se refería a los casos en que supuestamente se creía que las palabras reproducían fielmente el pensamiento de la regla". ⁴⁹

Consideramos que el doctrinario Mario Alzamora, citado por Mendoza, es quien expone con mayor claridad y precisión el tema de la interpretación declarativa, al exponer que, "esta interpretación es la demás corriente uso y su objeto es el de explicar el texto de la ley. Continúa manifestando que este procedimiento se emplea cuando la palabras son imprecisas u oscuras y se busca desentrañar a través de ella la mente de la ley y la del legislador". ⁵⁰

⁴⁸ **Ibíd**, Pág. 55.

⁴⁹ **La interpretación**. Website:: www.goesjuridical.com.html Consultado 29/01/ 2008

⁵⁰ Aguilar Méndez, Jorge, **Clases de Interpretación Jurídica**, Pág. 653.

Con respecto a la interpretación modificativa, es la que dirige el alcance de la norma cuando, en relación a lo que pretendía el legislador, ésta ha sido expresada con excesiva estrechez, en cuyo caso deberá efectuarse una interpretación extensiva, o con excesiva amplitud, en cuyo caso deberá efectuarse una interpretación restrictiva.

En cuanto a la interpretación extensiva, lo que hace el operador jurídico o intérprete, es extender el alcance de la norma a supuestos no comprendidos expresamente en ella, por considerar que habría sido voluntad del legislador comprender en la norma a aplicar tales supuestos.

Sobre el particular, el tratadista Werner Goldschmidt, citado por Aguilar Méndez, dice: "Si resulta que la norma en su sentido lingüístico usual se queda a la zaga de la voluntad auténtica de su autor hay que ensancharla para llegar a alcanzar aquél." ⁵¹

Por su parte Mario Alzamora, respecto a la interpretación extensiva, dice: "se da cuando los términos de la ley expresan menos de lo que el legislador quiso decir, y se trata de averiguar cuáles son los verdaderos alcances de su pensamiento; continúa diciendo que más que extensiva es esta interpretación integrativa puesto que su objeto es referir la norma no a casos nuevos sino a aquellos que contiene virtualmente, porque si así no fuera no sería interpretación sino creación". ⁵²

⁵¹ **Ibíd.**

⁵² Alzamora, Mario, **La interpretación**, Pág. 654.

3.4 Los métodos de interpretación

Con el propósito de alcanzar la significación y el mensaje de las normas, diversos métodos han sido propuestos y desarrollados. Entre éstos se tiene los métodos clásicos a los cuales ya hacía referencia Savigny, citado por Mario Alzamora, y que son: “el gramatical, el lógico, el sistemático y el histórico. Se puede considerar entre éstos también al método teleológico que muchos autores consideran dentro del método lógico”.⁵³

La escuela de la exégesis tenía un procedimiento de interpretación que durante su apogeo llegó a combinar los métodos literal, lógico, sistemático e histórico; también lo hizo el método propuesto por la escuela histórica; es clara muestra de que los métodos no se aplican aisladamente por sí solos, sino que se combinan en la tarea por alcanzar la misión de revelar el contenido más exacto posible de la norma.

El maestro argentino Mario A. Oderigo considera que los precitados métodos se derivan de uno sólo: el método Lógico , y nos dice: "Los denominados métodos analógico, sistemático, teleológico e histórico -que frecuentemente han sido exhibidos como independientes del método lógico- no representan otra cosa que variantes o formas de manifestarse de este último; porque todos ellos se fundamentan en los enunciados principios de la lógica, y porque desprovisto de aquéllos, el método denominado lógico

⁵³ **Ibíd**, Pág. 656.

carece de todo contenido."⁵⁴

Existen también métodos modernos que formaron teorías o doctrinas sobre la interpretación y que trataremos en el capítulo IV conjuntamente con aquellas doctrinas y teorías surgidas de la aplicación conjunta de los métodos tradicionales.

1) Método gramatical: también conocido como método literal, es el más antiguo y es exclusivo de las épocas anteriores a la revolución francesa en que existía alguna desconfianza en el trabajo de los jueces, razón por la cual éstos se encontraban obligados a ceñirse al sentido literal de la ley.

En síntesis, con las limitaciones que pudiera tener, el método gramatical, o literal, es aquél por el que, mediante su utilización, se persigue descubrir el significado y sentido de la norma a través del estudio y análisis de la letra de su propio texto.

2) Método lógico: es aquél que utiliza los razonamientos de la lógica para alcanzar el verdadero significado de la norma.

Para Mario Alzamora Valdez, “este método consiste en la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que unen sus diversas partes”.⁵⁵

Por último, en la utilización del Método Lógico, se habla de la existencia de una serie de reglas como: el argumento - a maiore ad minus - (el que puede lo más puede lo menos);

⁵⁴ **Ibíd.**

⁵⁵ Alzamora, Mario, **Ob. Cit**; Pág. 656.

-a minore ad maius- (quien no puede lo menos tampoco puede lo más); - a contrario - (la inclusión de un caso supone la exclusión de los demás); - a pari ratione - (la inclusión de un caso supone también la de un caso similar).

3) Método sistemático: este método introduce la idea de que una norma no es un mandato aislado, sino que responde al sistema jurídico normativo orientado hacia un determinado rumbo en el que, conjuntamente con otras normas, se encuentra vigente; que por tanto, siendo parte de este sistema, y no pudiendo desafinar ni rehuir del mismo, el significado y sentido de la norma jurídica podrá ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema, principios y consiguiente significado y sentido que incluso pueden ser advertidos con mayor nitidez del contenido de otras normas del sistema.

Siempre destacando por la claridad de su redacción, el profesor Mario A. Oderigo , refiriéndose a este método precisa que: "... si el autor de la norma no se ha limitado a ésta, sino que ha formado un conjunto de normas, el intérprete supone que aquél ha querido introducir un sistema dentro del cual esa norma no desentone; y por consiguiente, si la norma en cuestión no es clara en su enunciado, no se correrá ningún peligro desentrañando su sentido a la luz de los principios inspiradores del sistema que la contenga."⁵⁶

Es por ello que en un cierto sentido el ordenamiento jurídico se compara a un complejo organismo viviente y coordinado en sus elementos, es decir, es un todo orgánico, un sistema completo y complejo que no admite contradicciones.

⁵⁶ Alzamora, Mario, **Ob. Cit**; Pág. 660.

En otras palabras podemos establecer que, una norma jurídica que en sí misma tiene un significado, puede adquirir un sentido distinto cuando se pone en relación con las demás normas que constituyen el derecho vigente.

4) Método histórico: por éste método, se pretende interpretar la norma recurriendo a sus antecedentes, como las ideas de sus autores al concebir o elaborar los proyectos, los motivos que propiciaron la redacción y emisión de la ley, informes, debates, etc.

Mario Alzamora Valdez, quien identifica el Método Histórico con “el de la exégesis seguramente por tener ambos algunos rasgos de similitud, afirma que este método es aquél que tiene por objeto el estado del derecho existente sobre la materia en la época en que la ley ha sido dada, es así que este método determina el modo de acción de la ley y el cambio por ella introducido”.⁵⁷

Así también este método consiste en investigar el estado del espíritu en que se encontraban los autores de la ley, es decir, los motivos que los han llevado a legislar y cómo se han representado la futura aplicación de los textos elaborados.

A este efecto, se examinan los primeros proyectos de la ley que se trata y se les compara con el texto definitivo para saber en qué sentido el poder legislativo ha precisado o transformado su pensamiento.

⁵⁷ **Ibíd**, Pág. 661.

Son así estudiados las exposiciones de motivos, los mensajes del poder ejecutivo, las cartas e informes de las comisiones encargadas, debates plenarios y todo aquello que ha precedido a la aplicación de la ley.

Por su parte Karl Larenz, citado por Mario Alzamora, "establece que este método, debe tenerse en cuenta para averiguar el sentido de la ley normativamente decisivo y, sobre todo, la intención reguladora del legislador y las decisiones valorativas por él encontradas, así, para conseguir manifiestamente esa intención siguen siendo pauta vinculante para el juez, incluso cuando acomoda la ley a nuevas circunstancias no previstas por el legislador, o cuando la complementa".⁵⁸

5) Método teleológico: este método en su denominación tiene el prefijo tele que significa fin. El método teleológico es, entonces, el que pretende llegar a la interpretación de la norma a través del fin de la misma, buscando en su espíritu, que es la finalidad por la cual la norma fue incorporada al ordenamiento jurídico

Algunos autores entienden que la finalidad de la norma está en su ratio legis, es decir, en su razón de ser. Tal es el caso, por ejemplo del Jurista Claude Du Pasquier quien afirma que "según el punto de vista en que uno se coloque, la ratio legis puede ser considerada como el fin realmente querido por el legislador en la época de elaboración de la ley ... (sic), o el del profesor sanmarquino Raúl Peña Cabrera , quien, comentando la Interpretación Teleológica, dice que si la ley es clara, basta con la interpretación

⁵⁸ Alzamora, Mario, **Ob. Cit**; Pág. 665

gramatical, sin embargo, puede ocurrir que la ley sea un tanto oscura, en tal caso es conveniente apuntar a la intención de la norma, es decir considerar la ratio legis. “La captación del espíritu de la ley implica el empleo de procedimientos lógicos y valorativos”.⁵⁹

Otros autores, establecen que hablar del método teleológico, se esta haciendo referencia al método lógico o, por lo menos, entienden al Método Teleológico como parte de aquél. Entre estos autores encontramos al tratadista español Manuel García Amigo, quien, al referirse al método lógico dice: "Cuando el legislador dicta una norma, persigue un fin, a cuya obtención encadena lógicamente el precepto. Por eso toda interpretación debe seguir las reglas de la Lógica."⁶⁰

6) Método empírico: este es el método atribuido a la Escuela de la Exégesis en sus inicios, el cual consistía en investigar empíricamente la voluntad del legislador; es decir las palabras de la ley y la intención del legislador como hechos; el recurso a obtener todo lo concerniente a la ley como dato empírico.

El profesor Ariel Álvarez Gardiol, citado por Manuel García Amigos, precisa respecto a este método lo siguiente: "El método empírico postulado por la Exégesis es un recomponer los hechos efectivamente pensados por los legisladores, es un repensar algo ya pensado."⁶¹

⁵⁹ Alzamora, Mario, **Ob. Cit**; Pág. 665.

⁶⁰ García Amigos, Manuel. **Ob. Cit**; Pág. 87.

⁶¹ García Amigos, Manuel. **Ob. Cit**; Pág. 87.

Esta reconstrucción del pensamiento del legislador está temporalmente situada, es concreta y finita, a diferencia de la voluntad de la ley, que es por cierto intemporal. Esto último perseguía indudablemente consolidar una absoluta ruptura con el pasado, que permitía llegar en el examen de la ley no más allá de la voluntad psicológica del legislador.

CAPÍTULO IV

4. Principios tributarios internacionales

A través del desarrollo del derecho tributario, se han creado principio que inspiran a dicha norma y que son aceptados en casi todos los países, en este apartado únicamente estudiaremos la forma en que el principio que prohíbe la doble tributación, ha cobrado gran importancia en diferentes legislaciones.

4.1 Aspectos generales

La doble imposición se ha considerado como una injusticia intrínseca y una falta de racionalidad por cuanto no contempla los postulados de justicia y de adecuada distribución de la carga tributaria. “Los estudios internacionales sobre el problema de doble tributación internacional se iniciaron, a cargo de especialistas en la materia, en la década de los años 20 a través de la sociedad de las Naciones. Se reiniciaron después de la segunda guerra mundial en 1943, con la 2º Conferencia Regional, del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones Unidas, celebrado en México, en la que se aprueba un Modelo de Convención sobre doble imposición y evasión que recoge definitivamente la doctrina latinoamericana, la cual fue contradicha y sustituida en 1946, en la conferencia de Londres, por la posición sustentada por los países desarrollados.”⁶²

⁶² De la Garza, Sergio Francisco. **Ob. Cit;** Pág.101.

Aun cuando el problema de la doble imposición tributaria internacional se viene ventilando desde las primeras décadas del Siglo XX, en Guatemala, la historia al respecto es relativamente reciente.

La doble tributación internacional surge entonces, porque existen dos grupos de países con intereses contrapuestos que en defensa de esos intereses hacen jugar principios distintos como factores de atribución del poder tributario. Tradicionalmente se habló de países importadores y exportadores de capital, observándose actualmente con la evolución del concepto, que en términos generales, los segundos, o sea, los países que exportan capital, son desarrollados, y los que reciben son subdesarrollados o en vías de desarrollo.

“En este orden de ideas, en la regulación de sus relaciones económicas con otros países del continente y del mundo, ha sentido la necesidad de establecer Convenios o Tratados en distintos aspectos, entre ellos los Convenios para evitar la doble imposición internacional.”⁶³

Como se ha señalado, en los distintos tratados internacionales de Derechos Humanos y Derecho Tributario, después de la segunda guerra mundial, y en parte como reacción a sus errores, se ha ido difundiendo un sentimiento más vivo de los derechos humanos, que ha sido reconocido en diversos documentos internacionales, y en la elaboración, podría decirse, de un nuevo derecho de gentes a que la santa sede le ha dado una

⁶³ Gutiérrez Herran, Oscar Cabrán, **La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios**. Website:: www.javerian.com.html Consultado 29/01/ 2008.

constante aportación. No sólo ha crecido la conciencia de los derechos de cada persona, sino también los derechos de las naciones, que, en cierto sentido, han desplazado el centro de la cuestión social del ámbito nacional al plano internacional. La importancia que cabe reconocer al Derecho Internacional en la protección de los contribuyentes, en el caso de nuestro país, y en base a lo que establece el Artículo 44 y 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales en las condiciones de su vigencia, pasan a tener jerarquía constitucional, se trata entonces, en la importancia como ley vigente que tienen los instrumentos jurídicos internacionales en esta materia que se incorporan a la legislación interna.

4.2 El derecho tributario en la legislación comparada

Constituyen los Tratados o acuerdos bilaterales, al igual que los acuerdos multilaterales, la solución más adecuada para la solución de la Doble Tributación Internacional. No obstante, en la práctica, resulta bastante difícil, aunque no imposible obtener acuerdos más que todo multilaterales sobre esta materia, debido a las dificultades de orden económico, político y jurídico.

En estos acuerdos internacionales se pueden acordar mecanismos de compensación tributaria para evitar o contrarrestar el doble gravamen, como las de la reciprocidad, la deducción, la exención y el crédito de impuestos. Igualmente pueden establecerse exoneraciones totales o parciales de impuestos directos o indirectos, aun con base en la simple cooperación internacional.

Pero, la tarea o el papel primordial que deben jugar estos acuerdos internacionales sobre esta materia, es buscar y adoptar criterios uniformes de gravabilidad que evite la interferencia de diversas facultades impositivas y por ende la doble imposición económica internacional.

Debido a que los Estados no adoptan un criterio uniforme con respecto a la gravabilidad, como por ejemplo el carácter de gravar las rentas en el país donde se originen, es decir que la inversión sólo tributa en el Estado donde se hace la inversión, independientemente del domicilio o residencia del sujeto beneficiado, propietario o poseedor.

Se puede mencionar que nuestro país, en materia de convenios o tratados bilaterales o multilaterales, tendientes a eliminar la doble imposición internacional, es bastante limitada.

Se tiene conocimiento de la celebración de convenios bilaterales entre los países de Argentina, Uruguay, Chile, Colombia, Canadá, México, sobre la materia en estudio. Tal es el caso de los gobiernos de Chile y Canadá, que firmaron el día 21 de enero de 1998 un convenio que busca evitar la doble tributación internacional y prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.

4.3 Principios que rigen el derecho tributario internacional, enfocados a la doble tributación

Para la elaboración de un concepto acerca de la doble tributación internacional, es necesario tomar en consideración que muchas legislaciones de nuestros países no contemplan esta institución del Derecho Fiscal Internacional, además de que algunos tratadistas rechazan la existencia de la doble imposición, la práctica nos lleva a determinar que si existe la doble imposición tributaria, ya que cuando se realiza una inversión en otro país, las rentas que se obtienen pueden verse sometidas a la doble imposición, es decir, pueden verse estas rentas, gravadas tanto por el Estado de la inversión como por el Estado del inversor. Esto ocurre porque los sistemas fiscales se solapan entre sí.

De acuerdo con la definición del Tribunal Federal Suizo, que ha señalado en el desarrollo de este trabajo, y para una comprensión normal y natural de cualquier contribuyente, la doble tributación existe cuando la misma persona se halla obligada por la legislación de dos Estados al mismo impuesto.

Distinguidos y diversos autores que tratan la materia, cuando definen la doble tributación, en la mayoría de la veces, consideran en forma notoria alguno de los elementos que conforman su naturaleza. Es por ello que Enzo Grizziotti manifiesta que "no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean gravados dos veces

para que se pueda hablar de duplicación del tributo, sino que se necesita que se grave dos veces por el mismo título."⁶⁴

Con las nociones antes señaladas se puede dar cuenta de la complejidad de esta institución. Pero frente a esta situación se debe antes que cualquier cosa, aclarar y distinguir algunos elementos y aspectos intrínsecos a la doble imposición económica como lo son:

- a) Unidad o diversidad de sujetos activos.
- b) Unidad de causa o hecho imponible.
- c) Unidad o diversidad de sujetos pasivos.
- d) El elemento estable y definitivo para identificar un doble gravamen económico es la identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo.

Ahora bien se debe tomar en consideración, que aunque la doble tributación jurídica y económica, simultáneas, están prohibidas expresamente o tácitamente en las legislaciones fiscales el doble gravamen jurídico requiere la triple identidad de:

- a.- unidad de sujeto activo,
- b.- de sujeto pasivo,
- c.- de causa o hecho imponible.

⁶⁴ **La doble tributación.** Website:: www.goesjuridical.com.html Consultado 29/01/ 2008.

Pero como la doble imposición jurídica implica también la unidad o identidad de causa (elemento fundamental en la doble imposición económica), cuando hay doble imposición jurídica se da también la económica; pero no siempre que exista, ésta se configura aquella.

Es preciso señalar, que existe dos tipos de manifestación de la doble tributación: la doble tributación interna y la doble tributación internacional; siendo esta última la que se tomará en consideración en el presente capítulo.

a) Principios rectores en los sistemas fiscales: al tener una visión de lo que representa y significa la doble tributación, podríamos distinguirse los principios que rigen los sistemas fiscales, para que de esta manera podamos introducirnos en el estudio de la doble tributación, en aplicación del Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como se describirá en el siguiente capítulo.

Los sistemas fiscales se basan en el principio de residencia y/o en el principio de la fuente. El criterio del principio de la residencia implica que el Estado donde la persona física o natural tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial. Por su parte, el principio de la fuente consiste en que el Estado somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio.

La aplicación conjunta de estos dos principios hace que ciertas rentas queden agravadas dos veces, en dos jurisdicciones fiscales distintas, y que sobre todo se origine la doble tributación internacional.

Como se ve la interferencia de diversas facultades impositivas en el plano internacional redunda en la doble tributación internacional, parte importantísima del Derecho Fiscal Internacional.

Debido a la falta de un criterio o política adecuada más o menos homogénea con base en el cual establecer el derecho a exigir el tributo, como el de la fuente de los ingresos o rentas, adoptado por todos los Estados, se presenta la interferencia de las facultades impositivas. “Si se tuviera este criterio que he mencionado, independientemente de la residencia o domicilio del sujeto pasivo, este sería afectado con el impuesto en el país de la fuente de sus ingresos. Pero como este no es el universalmente admitido, o más bien, reconocido, sino el de una combinación del criterio de la residencia con el de la fuente de la renta o de la ubicación de los bienes, se presenta ineludiblemente el problema de la superposición fiscal.”⁶⁵

b) Los métodos implementados para la eliminación de la doble imposición internacional: los métodos de eliminación de la Doble Tributación Internacional son fundamentalmente dos. Podemos mencionar que el primero de ellos lo constituye el método de la imputación.

El Estado de residencia, como hemos mencionado somete a gravamen todas las rentas de la persona, incluidas las que obtiene en el extranjero, tiene en cuenta los impuestos

⁶⁵De la Garza, Sergio Francisco, **Ob. Cit**; Pág. 102.

que el residente ha pagado en el país donde ha invertido, permitiéndole que se los deduzca o los reste del impuesto a pagar en su país.

Este método sólo elimina parcialmente la doble imposición, porque normalmente la deducción del impuesto pagado en el extranjero se permite sólo hasta el límite del impuesto que le habría correspondido pagar de haberse realizado la inversión en el Estado de residencia.

El otro método es llamado Exención, en donde el Estado de residencia permite que no se incluyan las rentas obtenidas en el extranjero. Con este sistema, la inversión realizada tributa sólo en el estado donde se hace la inversión. Por lo tanto, es más ventajoso este método para el contribuyente.

Es opinión de quien escribe, que en materia del impuesto sobre las ventas, el método utilizado es el de la exención para los artículos que se exporten, que se supone pueden ser afectados en el país consumidor con gravámenes semejantes.

c) Efectos de la doble imposición sobre el comercio internacional: la doble tributación internacional, es un obstáculo para el comercio internacional, puesto que encarece las inversiones exteriores. De ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la doble tributación internacional, mediante la aprobación de convenios o tratados.

Para desarrollar una buena operación de inversión en el exterior, es necesario que el inversor conozca las alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos, diferir en el tiempo el pago del impuesto.

Normalmente, es importante tener en cuenta si el país donde se va a realizar la inversión es políticamente estable, si tiene un buen sistema financiero y un buen número de convenios para evitar la doble imposición, en especial con el país donde el inversor mantiene su residencia.

Aunque también hay que señalar que normalmente los convenios contienen una cláusula que impide el mal uso o abuso de las estructuras del convenio.

De igual forma, ha de estudiarse el tipo de estructura que conviene constituir. Una entidad holding, que posea las acciones o participaciones de otras sociedades, puede recibir rentas de dividendos y de venta de acciones sin tributar por ellas. Un centro de financiación puede funcionar como un banco para el grupo, mejorando la gestión de los recursos del grupo, optimizando sus excedentes de tesorería y financiando a las sociedades del grupo. Un centro de distribución o de comercio canaliza las ventas del grupo y centraliza las gestiones administrativas.

Para complemento de los señalamientos anteriores se añade las siguientes consideraciones expuestas por los expertos tributarios de La Universidad de Harvard, que textualmente dicen: "El aspecto de la incidencia tributaria no es el factor primordial

que tiene en cuenta un inversionista extranjero cuando decide llevar a cabo inversiones en el extranjero. Se convierte en una consideración importante cuando él puede escoger entre varios países, cuando cualquiera de ellos puede servir de base de operación para cubrir a más de un país en una región. Además, la carga impositiva constituye una de las consideraciones que hay que tener en cuenta y puede ser decisiva para determinar en caso de duda el sitio de inversión".⁶⁶

Como regla general no debe ejercerse discriminación alguna contra las compañías extranjeras. Se debe tener especial consideración en lo que concierne a la doble tributación.

En general es deseable que el inversionista extranjero pueda escoger la forma del negocio en el cual quiere tomar parte en el país donde va a invertir sin que tenga que referirse demasiado a las diferentes cargas impositivas. Por otra parte, el país en cuestión puede que desee canalizar las inversiones en determinadas formas, y por lo tanto usar sistemas de impuestos diferenciales.

⁶⁶ De la Garza, Sergio Francisco, **Ob. Cit;** Pág. 101.

CAPÍTULO V

5. Análisis jurídico del Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus repercusiones en la violación al principio de prohibición de la doble tributación

5.1 Aspectos generales

A lo largo de la historia de Guatemala todos los gobiernos se han visto obligados a intentar reformas tributarias ante la permanente debilidad de las finanzas públicas. Pareciera que cada gobierno "descubre" esta debilidad e intenta resolverla sin comprender a cabalidad su naturaleza y los grandes desafíos que plantea. Estas iniciativas han enfrentado grupos de intereses muy fuertes y bien organizados, reunidos en una confederación de cámaras empresariales, el Comité de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (CACIF), generalmente con acceso directo al poder ejecutivo y con posibilidades de incidir fuertemente en la política tributaria. La relación directa --no mediada institucionalmente-- entre el poder económico y el poder ejecutivo ha tomado dos formas:

1. la de una negociación de élites que se ha reflejado en algunas reformas tributarias menores convenidas entre una elite tecnocrática y la élite empresarial o
2. la de confrontación, situación en la cual el sector privado ha recurrido a paros empresariales, movilización de la opinión pública a través de los medios de

comunicación y la interposición de recursos de inconstitucionalidad para invalidar por la vía jurídica posibles aumentos de los impuestos.

Es por ello, que el tema de la doble tributación no ha sido analizado en los impuestos existentes, sino más bien, la forma de cómo incrementar los existentes es decir, incrementar la tasa imponible del mismo.

5.2 La superintendencia de administración tributaria

La entidad encargada de recaudar los tributos es la superintendencia de administración tributaria. La entidad que se analizará se encuentra comprendida dentro de un sistema de administración, específicamente tributaria. Para Reyes Ponce, la palabra administración “se forma del prefijo ad hacía y de ministrario, ministerio. Esta última palabra viene a su vez de minister, vocablo compuesto de minis, comparativo de inferioridad y del sufijo ter, que sirve como término de comparación.”⁶⁷

El hecho de administrar, significa el organizar, dirigir, coordinar, etc., por ello, el administrador debe tener cualidades especiales para poder hacer más eficiente y de mejor forma una tarea, una empresa, una actividad, para poder cumplir con los fines por los cuales se ha organizado.

⁶⁷ Reyes Ponce, Agustín, **Administración de empresas**, Pág. 15.

Aplicado el término de administrar o administración a lo que es la actividad del Estado, a ello se le ha denominado Administración Pública, pero sin embargo, también debe implicar, coordinar, dirigir, organizar, desde el punto de vista de la tarea compleja del aparato estatal, que tiene como fin último a la administración de los servicios públicos. De allí el surgimiento de la administración tributaria que su función esencial es la captación de los impuestos o los tributos a favor del propio funcionamiento y cumplimiento de los fines del Estado.

La superintendencia de administración tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. “La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.⁶⁸

Esta entidad es de carácter estatal y de naturaleza descentralizada, tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigne la ley, así mismo la superintendencia de administración tributaria ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria, contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas que la misma ley regula.

⁶⁸ **La Superintendencia de Administración tributaria**, Website:: www.sat.gob.gt. Consultado 15/07/2007.

Breves antecedentes de la superintendencia de administración tributaria: El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997, un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público. En cuanto a los Acuerdos de Paz, cabe señalar que el de aspectos socioeconómicos y situación agraria, establece el compromiso fiscal, la promoción de leyes y el fortalecimiento de la administración tributaria, el cual fue suscrito y verificado en el año 1996.

Para hacer un breve análisis del contenido de estos acuerdo como antecedente del surgimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria conviene establecer lo siguiente:

Respecto al Compromiso fiscal, “el Acuerdo se refería al hecho de que para avanzar hacia un sistema tributario justo y equitativo, el gobierno se compromete a atacar el factor más grave de injusticia e inequidad en materia tributaria, a saber la evasión y defraudación fiscal, especialmente en el caso de quienes debieran ser los mayores contribuyentes. Con miras a erradicar los privilegios y abusos, eliminar las evasiones y la defraudación fiscal, así como aplicar un sistema tributario globalmente progresivo, gobierno adquiere una serie de compromisos”.⁶⁹

⁶⁹ Libro que contiene los Acuerdos de Paz que fue proporcionado en forma general y colectiva, sin contar

Respecto a la legislación, el Acuerdo menciona que es fundamental promover una reforma al Código Tributario que establezca mayores sanciones a la evasión, y la defraudación tributaria, tanto para los contribuyentes como para los funcionarios encargados de la administración fiscal. Dentro de ello, se debe contemplar:

1. Promover una reforma de la legislación tributaria con miras a eliminar las disposiciones que faciliten la evasión fiscal.
2. Evaluar y regular estrictamente las exenciones tributarias con miras a eliminar los abusos.

Respecto al fortalecimiento de la administración tributaria, establece el Acuerdo que debe fortalecer los mecanismos existentes de fiscalización y recaudación tales como control cruzado, número de identificación tributaria (NIT) y crédito fiscal por retención del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado. Esto a través de lo siguiente:

- 1) Simplificar y automatizar las operaciones de la administración fiscal.
- 3) Garantizar la correcta y rápida aplicación o devolución del crédito fiscal y sancionar severamente a quienes no reintegran al fisco el Impuesto al Valor Agregado retenido.
- 4) Crear un programa especial dirigido a los grandes contribuyentes con el objeto de garantizar que cumplan debidamente sus obligaciones tributarias.

- 5) Poner en funcionamiento estructuras administrativas que específicamente atiendan los programas de recaudación y fiscalización del presupuesto de ingresos y la aplicación de las leyes tributarias correspondientes.
- 6) Fortalecer la capacidad de los municipios de cumplir con sus atribuciones en la recaudación de los recursos.

El proyecto de creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria se inició en septiembre de 1997, con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

Esta institución fue creada como una entidad estatal, descentralizada que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de su objetivos, que tendrá las atribuciones y funciones conforme lo establece dicha ley, y que de acuerdo a su Artículo 3. Establece: "Objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria. El objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria

consiste en ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria contenidas en la legislación de la materia, las funciones específicas son las siguientes:

1. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
2. Administrar el sistema aduanero de la República, de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelario, vinculadas con el régimen aduanero.
3. Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobre facturación o la sub. facturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
4. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
5. Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas, promoviendo las acciones judiciales, que sea necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.

6. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
7. Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
8. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
9. Realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
10. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
11. Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria y proponer por conducto del organismo ejecutivo, las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
12. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducta del organismo ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

13. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
14. Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley.
15. Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria.
16. Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a su reglamentos internos, y,
17. Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.”

Si bien es cierto, le son designadas todas las facultades y poder económico para un funcionamiento eficiente, cabe señalar que éstas, una a una, deben ser delegadas de forma gradual y eficiente, para concretar en las actividades diarias de todos los funcionarios y empleados que contribuyen en él. Esta institución, como tal, con funciones y facultades, es de gran importancia para el Estado en general, pues del efectivo y eficaz funcionamiento de esta dependencia, es que puede tomarse en consideración la propia existencia del Estado mismo, como es de conocimiento general, los Estados como el de Guatemala, subsisten de la captación de los ingresos que se generan a través de los impuestos o bien los tributos, y esto es una actividad esencial que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

También es de señalar que entre las atribuciones que le son otorgadas en el Decreto 1-98, establece en el Artículo 23 literales a), d) y h) de la citada ley orgánica que Al Superintendente de Administración Tributaria le corresponden, entre otras atribuciones, las siguientes: cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera, imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras, elaborar las disposiciones internas que facilitan y garanticen el cumplimiento del objeto de la superintendencia de administración tributaria y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.

Integración del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria: “para el inicio de operaciones de la institución, fue precisa la selección de su directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98”.⁷⁰ No obstante le son otorgadas funciones, como un ente autárquico, descentralizado, puede ser concluyente en cuanto a lo expuesto por diferentes tratadistas respecto a la razón que comúnmente los órganos descentralizados se ven afectados por que el ejecutivo, se inmiscuye en las facultades y funciones que son solo de la competencia del órgano, situación que ocasiona que la administración se vea afectada en su eficaz funcionamiento, y que eso resulta muy difícil de poder controlar, por tratarse de una entidad del Estado, que indiscutiblemente tiende a tener carácter político.

⁷⁰ Website: www.sat.gob.ht.com.html Consultado 17/07/ 2007.

Estructura organizacional de la superintendencia de administración tributaria –SAT-: en el Artículo 6 de la ley referida se define la estructura organizacional y establece que: “el reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establecerá a que dependencia o dependencias competará conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejercerá sus funciones con base en el principio de descentralización. Las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria serán:

- a) El directorio
- b) El superintendente
- c) Los intendentes”

De igual manera el Artículo 7 estipula las funciones del directorio, en donde se establece que: “el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria, le corresponde dirigir la política de la administración tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, además tendrá las funciones específicas siguientes:

- a) Aprobar y reformar a propuesta del Superintendente, los reglamentos internos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluyendo los que regulan la

estructura organizacional, el régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- b) Aprobar los procedimientos y el ámbito de la delegación a que se refiere el Artículo 4 de la ley en referencia.”

Funciones del superintendente de administración tributaria: de conformidad con lo que estipula el Artículo 23 de la ley, dice: “Atribuciones. Corresponden al superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la política de administración tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes:

- a) Cumplir y hacer que se cumplan las leyes, reglamentos, disposiciones, resoluciones en materia tributaria y aduanera.
- b) Ejercer la representación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria la cual podrá delegar conforme lo establece la ley.
- c) Resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes.
- d) Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.
- e) Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley a los reglamentos de la SAT.
- f) Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- g) Velar porque la ejecución de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria asegure el cumplimiento de su objeto.
- h) Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria y de las leyes tributarias y aduaneras y sus reglamentos.
- i) Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- j) Someter para su aprobación al Directorio los reglamentos internos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria, su régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones.
- k) Someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la Superintendencia de Administración Tributaria y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, conforme a lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.
- l) Someter a la aprobación del Directorio la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la Superintendencia de Administración Tributaria, y remitirla a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República conforme a lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.
- m) Proporcionar la información o datos que requieran al Directorio o su Presidente para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trate de información y estadísticas tributarias, éstas se remitirán sin incluir identificación de contribuyentes

específicos, salvo los casos concretos, que conforme a la ley, corresponda al Directorio conocer y resolver.

- n) Presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- o) Remitir al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la Superintendencia de Administración Tributaria, durante el primer trimestre de cada año.
- p) Ejercer las demás funciones que le correspondan de acuerdo con la ley y posreglamentos tributarios y aduaneros, así como de las leyes y disposiciones especiales aplicables.”

Es de hacer notar que conforme a las estipulaciones mencionadas anteriormente y en virtud de la descentralización de las funciones que le son otorgadas, toda la responsabilidad para el eficiente funcionamiento del aparato burocrático está delegada en el Directorio y el Superintendente, pues la legislación es precisa en definir esta facultad, no obstante mientras se continúe conociendo el andamiaje jurídico sobre el que se fundamenta y se desarrolla esta institución, necesitará que se tomen medidas tendientes a continuar un proceso de modernización y eficientización, y que la misma no se convierta en otra institución burocrática más de las que ya existen, que solo vienen a englobar el presupuesto y a ocasionar perjuicios a los particulares, por sus impuestos no son bien administrados.

5.3 Análisis del Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado se encuentra contenida en el Decreto 27-92 del Congreso de la República, y como lo indica el Artículo 1 tiene como objeto: “establecer un impuesto al Valor agregado sobre los actos y contratos grabados por las normas de la ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponden a la Dirección General de Rentas Internas”.

Así también, resulta importante señalar lo que indica el Artículo 47 de la misma ley que textualmente dice: “Pequeños contribuyentes. Los contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, no exceda de sesenta mil quetzales (Q.60, 000.00) podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes”.

De conformidad con lo anterior, se establece que la razón de ser de esta ley, es precisamente la captación de recursos, a través del denominado impuesto al valor agregado dentro de una actividad tributaria del Estado como facultad de esta para ello, con lo cual se reprime de alguna manera a los contribuyentes para que hagan efectivos dichos impuestos a favor del fisco.

Ahora bien, el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado conviene determinar que el mismo ha sido objeto de reformas, la reciente, contenida en el decreto 44-2000 del Congreso de la República que señala: régimen especial de pago de impuesto. Los

pequeños contribuyentes a que se refiere el Artículo 47 de esta ley, que se acojan al régimen especial, no tendrán la obligación de presentar mensualmente la declaración a que se refiere el Artículo 40. El impuesto resultante por la diferencia entre los débitos y créditos de cada periodo mensual, deberá pagarlo por trimestre calendario vencido y en efectivo, en los bancos del sistema o instituciones habilitadas para el efecto, dentro del plazo establecido en el Artículo 46 de esta ley. Si se produjeran remanentes de crédito fiscal, éstos podrán trasladarse al periodo siguiente. Hasta agotarlo, pero en ningún caso, podrán solicitarse su devolución a la Dirección.

De conformidad con la descripción de la anterior norma, cabe hacer los siguientes razonamientos:

- a) Que esta norma se refiere en especial al pago de impuestos de los pequeños contribuyentes.
- b) En el primer párrafo señala que a diferencia de otros, los que se acojan al régimen especial, no tendrán la obligación de presentar mensualmente la declaración a que se refiere el Artículo 40 que se refiere a la declaración y pago del impuesto, en cuanto a la presentación mensual al vencimiento de cada periodo impositivo de una declaración del monto total de las operaciones realizadas durante ese mes calendario anterior sobre el cual declararan.
- c) Permite el cambio trimestral a la declaración, y se determinará del impuesto resultante por la diferencia entre los débitos y créditos de cada periodo impositivo mensual.

- d) Ese pago que se menciona, se debe hacer en los bancos del sistema o instituciones habilitadas para el efecto, dentro del plazo que señala el Artículo 46 de la misma ley, que dice que debe hacerse dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización de cada trimestre.
- e) Hasta este momento, se considera que efectivamente el mismo impuesto, la autoridad requeriente plantea dos alternativas al pequeño contribuyente para la presentación de su declaración, es decir, ya sea mensual o trimestral, siendo esta última, con la variante de que monto del impuesto deba pagar el pequeño contribuyente en efectivo en los bancos del sistema.
- f) A este sistema, se le ha denominado cambio de régimen de tributación simplificada.
- g) Con la implementación de estas formas de tributar, provocan en la ciudadanía, especialmente aquellos que son considerados pequeños contribuyentes, perjuicios, porque se está creando una doble tributación, si se analiza de fondo el aspecto contenido en el impuesto al valor agregado de los productos que comercian, e implantar la entidad gubernamental esta forma de tributar, prácticamente está creando otro impuesto.

5.4 El principio constitucional que prohíbe la doble tributación y el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Como se ha venido analizando, existe una prohibición constitucional de la doble tributación, y de conformidad con el análisis del Artículo 50 de la Ley del Impuesto al

Valor Agregado, es de considerar que se suscitan dos situaciones de violación de principios:

- a) En primera instancia, se considera que a pesar que existe el principio constitucional de la doble tributación, de hecho se suscita en cuanto al Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tomando en consideración que se pretende por un lado, que el impuesto a pagar, sea el resultante de la diferencia entre los débitos y los créditos, sin embargo, por otro lado, se pretende imponer otro impuesto que va implícito por cuanto a que se debe pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento de los ingresos totales por ventas o prestación de servicios.

- b) Por otro lado, se violenta el principio de igualdad por cuanto lo relacionado en el inciso anterior, pretende que pueda ser una facultad de los pequeños contribuyentes, con excepción de los pequeños contribuyentes que prestan servicios profesionales.

En si no se trata de una sustitución de la forma de pago del impuesto, sino de la imposición de una doble tributación, lo cual se encuentra prohibido, o bien debe ir eliminándose por parte del Estado, cualesquiera de estas circunstancias que no se dan a lo largo de la vigencia de esta norma.

5.5 Efectos jurídicos de la interpretación del Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y las razones de la doble tributación y la posible solución a esta problemática

Las circunstancias señaladas anteriormente, provocan en el pequeño contribuyente, perjuicios y que hacen caer en el caso del Estado en una inseguridad jurídica.

No debe permitirse que el contribuyente tenga que pagar doblemente un impuesto, de conformidad como lo señala el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado objeto de este análisis.

Así la licenciada Gladis Monterroso en una opinión realizad en prensa libre señala que “En este mundo, ninguna cosa es cierta salvo la muerte y los impuestos, Benjamín Franklin.”⁷¹ Interpretar una ley es establecer qué dispone, cuál es su espíritu y la intención del legislador al emitirla. Para realizar una interpretación del Derecho justa, se deben respetar principios fundamentales consagrados en la Constitución, en los tratados y convenios internacionales y en las leyes ordinarias.

En su momento, el texto de la ley debe confrontarse con la realidad nacional y el momento histórico que se vive para dar la respuesta que la sociedad espera. Es necesario que se tome en cuenta que al interpretar una ley, se debe analizar la intención del legislador, coordinar la norma con todo el sistema jurídico; contemplar la calidad económica que se ha querido regular y la finalidad que se ha perseguido.

⁷¹ Monterroso, Gladis, **Prensa Libre abril 2007**, Pág. 6

Cuando de normas tributarias se trata, al interpretar la ley se debe sustentar la interpretación, esencialmente en el espíritu de la misma, y la intención del legislador, por tener las mismas un contenido de gravamen económico.

En relación a lo anterior, el Artículo 4 del Código Tributario establece que: “para interpretar la ley tributaria, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución, el Código Tributario, las leyes específicas y la Ley del Organismo Judicial.”

Esta última establece que las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.

Hago la relación anterior, porque las autoridades de la Superintendencia de Administración Tributaria han hecho una interpretación muy especial de los Artículos 10 y 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El primero establece que la tarifa del impuesto deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o en el valor de los servicios, y el segundo que se relaciona con los pequeños contribuyentes, que podrán optar por pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento de sus ingresos totales por ventas o prestación de servicios.

Según criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria, los pequeños contribuyentes deben pagar el cinco por ciento establecido en la ley, sobre el total de los ingresos incluyendo el Impuesto al Valor Agregado por ello percibidos en nombre del Estado, y están exigiendo que el pago se realice de esta forma.

Esta situación viola los principios constitucionales. Al referirse a ingresos totales, el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se refiere a los ingresos del contribuyente, tomando en cuenta que el IVA es un impuesto percibido por el vendedor o prestador de servicios, que es un instrumento de la Superintendencia de Administración Tributaria y lo deberá trasladar a las cajas fiscales.

El ingreso correspondiente a este impuesto es un agregado al valor real del producto o servicio. Las autoridades pretenden que se pague el cinco por ciento sobre el 12 por ciento que corresponde al Impuesto al Valor Agregado, o sea un impuesto sobre otro impuesto.

Por lo tanto, los pequeños contribuyentes están pagando un sobre impuesto por una interpretación errónea, que viola el Artículo 243 de la Constitución (principio de equidad y justicia tributaria, prohibiendo la doble tributación).

De conformidad con lo anterior, se hace aconsejable reformar el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado con el propósito de que se elimine estas formas de tributar y se establezca una sola, que no implique una doble tributación.

CONCLUSIONES

1. En la investigación realizada queda constatada la falta de planes de modernización de la Administración Pública, en específico, la Administración Tributaria, lo que es considerado negativo para la sociedad.
2. El Estado no ha sido un buen administrador de los fondos provenientes de los impuestos, dado los actos de corrupción en que han incurrido cantidad de funcionarios que pasan por los puestos públicos.
3. Queda sabido que la Superintendencia de Administración Tributaria es la entidad encargada de la recaudación de los tributos, su mandato de creación se dio con la suscripción de los Acuerdos de Paz. Lo que ha venido a contribuir en buen porcentaje al mejoramiento de la administración, sin embargo, no ha sido suficiente puesto que la problemática del incumplimiento de las obligaciones tributarias continúan.
4. Los principios que fundamentan a una norma jurídica, son la base para su creación, interpretación y aplicación, por lo que la violación a los mismos, constituirían, como en el presente caso, a una desnaturalización de la intención o espíritu de la misma norma jurídica.
5. Finalmente, según lo analizado de la normativa jurídica, en específico, Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA en su Artículo 50 se considera inconstitucional

puesto que violenta el Principio de la Doble Tributación. En alusión, debe eliminarse gradualmente ese defecto que provoca perjuicios a los pequeños contribuyentes.

RECOMENDACIONES

1. Que el Estado promueva la modernización tendiente a hacer más fácil y seguro la recaudación de los impuestos y en específico deberá provocar cambios sociales para generar en los ciudadanos una cultura tributaria que produzca beneficio a la misma sociedad.
2. Que la Administración Tributaria deberá crear planes de modernización, dirigidas a vigilar el uso adecuado de los recursos obtenidos con la recaudación de los impuestos con el objeto de proporcionar a la sociedad una mayor seguridad jurídicas en cuanto al aprovechamiento de sus contribuciones.
3. Es de suma importancia que el Congreso de la Republica, revise la normativa tributaria vigente, con el objeto de eliminar gradualmente los impuestos que caen en una conducta de doble tributación, como en el caso del Artículo analizado, que viene a perjudicar a los pequeños contribuyentes, que son un sector importante de la sociedad.
4. El Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria es el ente encargado de resolver las controversias que se le plantean en materia fiscal y tributaria, razón por la que debe propiciar los cambios sociales, legales, tributarios, necesarios para ello, a través de los canales correspondientes.

5. En definitiva, dentro de las reformas que deben realizarse al Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe tomarse en consideración la forma en que se hará efectivo el impuesto, tal como se encontraba inicialmente, eliminando la opción de pagar por parte del pequeño contribuyente el 5% señalado.

BIBLIOGRAFÍA

- AMOROS, Narciso. **Derecho Tributario**. Madrid, España: Ed. de Derecho Financiero, Volumen I, 1963.
- ARAUJO FALCAO, Amilcar. **El hecho generador**. Buenos Aires, Argentina: Ed. De palma, 1964.
- BACIGALUPO, Enrique. **Lineamientos de la Teoría del Delito**. Buenos Aires, Argentina: Ed. S.R.L. 2ª. Edición, 1989.
- BARRIENTOS MARROQUÍN DE ESTRADA, Amarilis. **Estudio jurídico doctrinario de la Tributación**. Guatemala, Tesis, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos, agosto 1980.
- BURHAN, Beckwich. **Economía Socialista**. Alemania: Ed. Friedrich Heimann, 1990.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Argentina: Ed. Heliasta, S.RI, 1981.
- CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho administrativo I**. Guatemala: 8ª Edición, Ed. Fénix, 2005.
- CASTAN TOBEÑAS, José. **Derecho Civil español, Común y Foral**. Madrid, España: Ed. de Derecho Financiero. Tomo IV, 1990.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho Administrativo**. Guatemala: Instituto Nacional de Administración Pública, C.A. año 1990.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. México: Ed. Porrúa, S.A. 12 edición, 1991.
- ESPIN CANOVAS, Diego. **Manual de Derecho Civil Español**. Madrid, España: Volumen III Obligaciones y contratos, 4ª. Edición, Ed. Revista de Derecho Privado.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del Derecho**. México D.F.: 5ª. Edición, reformada. Ed. Porrúa, S.A.
- GIANNINI, A.D. **Instituciones de Derecho Tributario**. Madrid, España: Traducción y Estudio Preliminar por Fernando Saiz de Bujanda, Ed. de Derecho Financiero, 1957.
- GUTIÉRREZ DEL ALAMO, José. **Administración económica del Estado**. Madrid,

España: 2ª Edición. Ed. de Derecho Financiero, 1960.

OROZCO, Alfonso. **Análisis del Código Tributario**. Guatemala: Suplemento Económico financiero, Diario Prensa Libre, 1990.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1981.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. **Derecho Tributario Sustancial y Procedimental**. Bogotá Colombia: Tercera edición. Ed. Temis, 1985.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. México: 2ª Edición, Facultad de Derecho de la UNAM. Harla, México, Colección Textos jurídicos universitarios, 1988.

SEPÚLVEDA, Cesar. **Derecho Internacional Público**. México: 18ª. Edición. Ed. Porrúa, 1989.

VANONI, Ezio. **Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias**. Madrid, España: Ed. Dott, A. Aguirre Milano, 1961.

VILLEGAS LARA, Héctor. **Curso de Finanzas, Financiero y Tributario**. Buenos Aires, Argentina: 5ª. Edición, 1994.

www.goesjuridica.com.html consultado 29/01/2008.

www.javerian.com.html consultado 29/01/2008.

Legislación:

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

Código Tributario y sus Reformas. Congreso de la Republica, Decreto número 6-91, 1991

Ley Del Impuesto al Valor Agregado IVA. Congreso de la Republica, Decreto número 27-92, 1992.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Congreso de la Republica, Decreto número 1-98, 1998.