

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

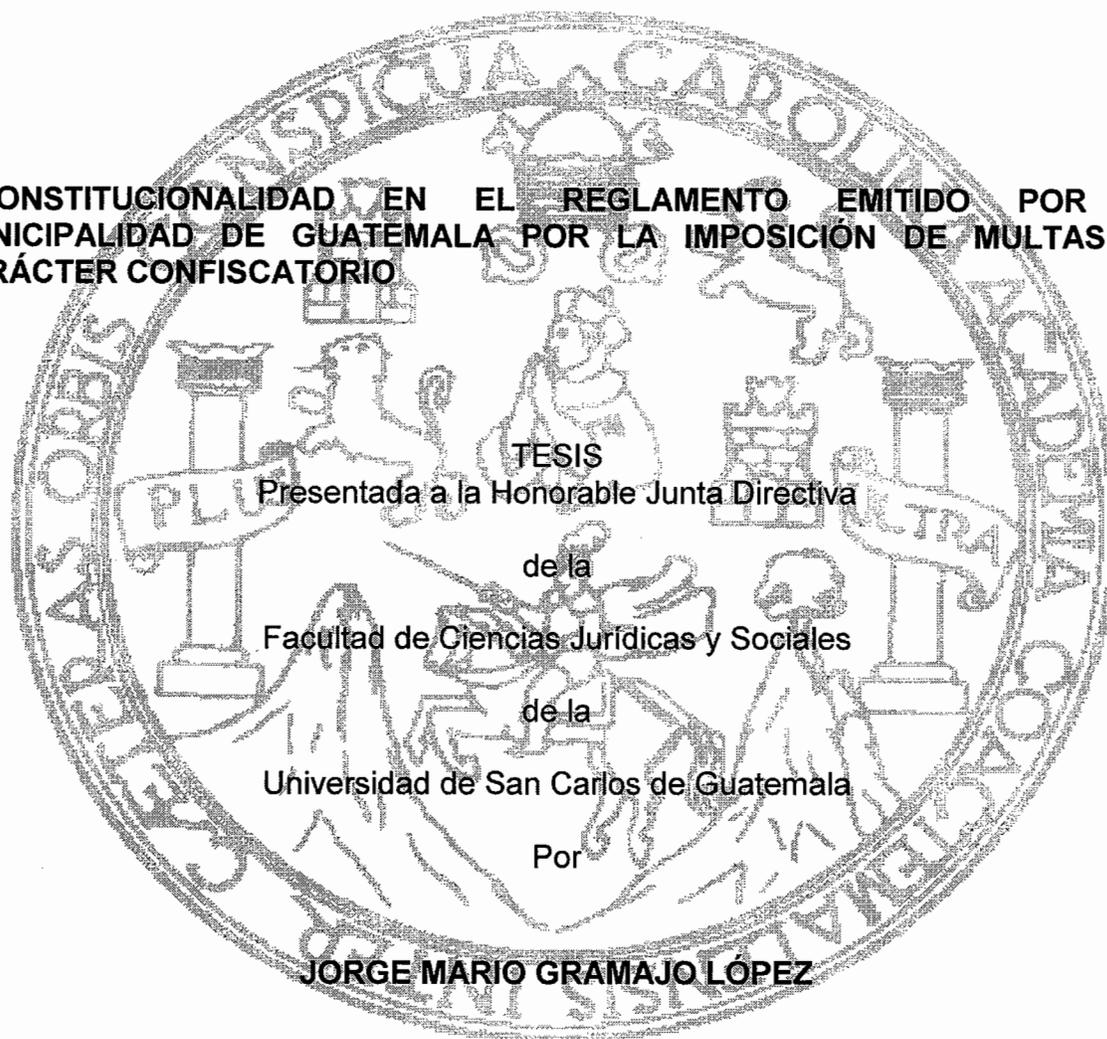
**INCONSTITUCIONALIDAD EN EL REGLAMENTO EMITIDO POR LA
MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA POR LA IMPOSICIÓN DE MULTAS DE
CARÁCTER CONFISCATORIO**

JORGE MARIO GRAMAJO LÓPEZ

GUATEMALA, AGOSTO DE 2010

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

**INCONSTITUCIONALIDAD EN EL REGLAMENTO EMITIDO POR LA
MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA POR LA IMPOSICIÓN DE MULTAS DE
CARÁCTER CONFISCATORIO**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JORGE MARIO GRAMAJO LÓPEZ

Previo a conferírsele el Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, agosto de 2010



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

DECANO: Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V: Br. Luis Gustavo Ciraiz Estrada
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Jaime Amílcar González Dávila
Vocal: Lic. Carlos Pantaleón Asencio
Secretario: Lic. Víctor Hugo Barrios Barahona

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Guillermo Díaz Rivera
Vocal: Lic. Luis Emilio Orozco Piloña
Secretario: Licda. Dora Renée Cruz Navas

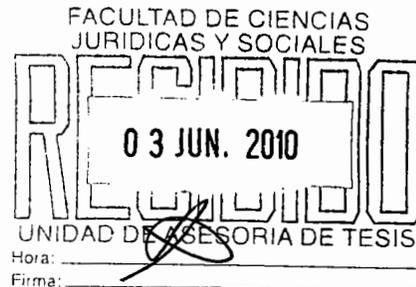
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de la Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis).

Licenciado Romeo Monterrosa Orellana
Abogado y Notario
colegiado 8166



Guatemala, 27 mayo del 2010

Lic. Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

Hago de su conocimiento que conforme al nombramiento de fecha doce de marzo del año dos mil diez, procedí a asesorar el trabajo de tesis del Bachiller Jorge Mario Gramajo López, que se intitula: **"INCONSTITUCIONALIDAD EN EL REGLAMENTO EMITIDO POR LA MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA POR LA IMPOSICION DE MULTAS DE CARÁCTER CONFISCATORIO"**. Por lo referido manifiesto lo siguiente:

1. Una vez realizada la asesoría a la tesis antes indicada, misma que está sustentada por contenido puramente jurídico, doctrinario y legal con relación al derecho constitucional guatemalteco, como al derecho administrativo, misma que contiene aspectos jurídicos que definen la necesidad de la protección de la legalidad de las normas que conforman el sistema jurídico guatemalteco.
2. Manifiesto que durante el desarrollo de la tesis se utilizaron los métodos de investigación siguientes: analítico, con el cual se concretizó la existencia de un reglamento no congruente con la Constitución Política de la República de Guatemala, y en el que se evidenció una contradicción severa a la norma fundamental; el sintético, con el cual se estableció el porqué de la incongruencia y contradicción del reglamento con la norma fundamental; el deductivo, con el que se señaló la necesidad e importancia para el Estado constitucional de derecho de que se reforme dicho reglamento; el inductivo, a través del él se muestra la incongruencia de ciertas normas positivas dentro de nuestro sistema jurídico; y el científico, mismo que fue utilizado en el desarrollo de la investigación..
3. Fueron utilizadas las técnicas directas de entrevistas estructurada y no estructurada y las técnicas indirectas como las bibliográficas y documentales. Mismas que sirvieron

Cta. avenida 6-91 zona 9 Ed. Consedi Av. Nivel Of. 4

Licenciado Romeo Monterrosa Orellana
Abogado y Notario
colegiado 8166

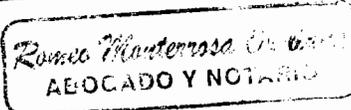


para poder recopilar de forma congruente y ordenada la información doctrinaria y legal necesaria para el desarrollo del trabajo de tesis. Al mismo tiempo considero que la redacción utilizada durante el desarrollo de la tesis fue la adecuada.

4. Considero que la tesis es un muy buen aporte científico para la bibliografía guatemalteca, con el mismo se señala la necesidad de buscar que las normas que conforman nuestro sistema jurídico estén dotadas de legalidad y que aquellas en las cuales se halla encontrado alguna irregularidad puedan ser reformadas.
5. Las conclusiones y recomendaciones muestran una relación directa con el contenido de los capítulos, siendo la bibliografía utilizada la acorde y se relaciona con las citas bibliográficas.
6. Durante el desarrollo de la investigación se mostró empeño y dedicación y personalmente me encargué de guiar al sustentante en las distintas etapas del proceso de investigación, empleando los métodos y técnicas señaladas.

Por lo anterior, considero que la tesis efectivamente reúne todos los requisitos legales que establece el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y el Examen General Público, por lo cual emito el **DICTAMEN FAVORABLE** para que pueda continuar con el trámite correspondiente, como requisito previo para optar el grado académico de Licenciada en Ciencia Jurídicas y Sociales.

Atentamente:

Lic. Romeo Monterrosa Orellana
Asesor de Tesis
Colegiado 8166

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA**



**FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES**

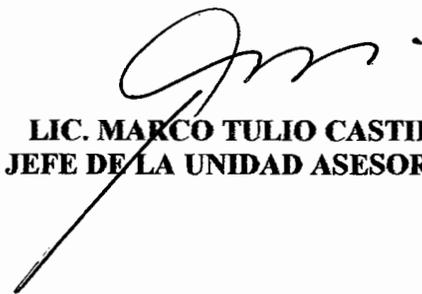
*Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.*



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, diez de junio de dos mil diez.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) ROSA ORELLANA DE RAMÍREZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante JORGÉ MARIO GRAMAJO LÓPEZ, Intitulado: "INCONSTITUCIONALIDAD EN EL REGLAMENTO EMITIDO POR LA MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA POR LA IMPOSICIÓN DE MULTAS DE CARÁCTER CONFISCATORIO".

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. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**

cc.Unidad de Tesis
MTCL/sllh.

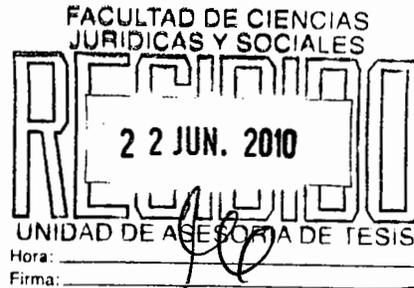
Licenciada Rosa Orellana Arévalo de Ramírez
Abogada y Notaria
colegiada 3778



Guatemala, 18 de junio de 2010.

Lic. Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Lic. Castillo Lutín:



De manera atenta y respetuosa me permito comunicarle que atendiendo a la resolución emanada por la unidad a su cargo, con fecha diez de junio del presente año, he cumplido con la función de revisora de tesis del estudiante: **JORGE MARIO GRAMAJO LÓPEZ**, cuyo trabajo intitula **"INCONSTITUCIONALIDAD EN EL REGLAMENTO EMITIDO POR LA MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA POR LA IMPOSICIÓN DE MULTAS DE CARÁCTER CONFISCATORIO"**. Para lo cual me permito emitir el siguiente dictamen:

Efectuada la revisión de la presente investigación, y al realizar el análisis propuesto considero que ciertamente existen incongruencias que se están dando entre la norma fundamental y ciertas normas reglamentarias; y en su oportunidad realicé la sugerencia de cambios oportunos tanto de fondo como de forma, al mismo tiempo se realizaron algunas correcciones de tipo gramatical y de redacción, con el objetivo de obtener una mejor comprensión del tema; hago mención que la redacción de la presente es clara, adecuada y con la utilización de léxico jurídico correcto.

Cabe mencionar, que la presente investigación constituye un aporte de contenido científico y técnico, derivado de la supremacía de la norma constitucional sobre el ordenamiento jurídico, toda vez que la tesis revisada ahonda en un tema de suma importancia, ya que aporta a el

Licenciada Rosa Orellana Arévalo de Ramírez
Abogada y Notaria
colegiada 3778



mejoramiento de un Estado Constitucional de Derecho, en el cual toda norma jurídica debe ser congruente con la Constitución.

El bachiller Jorge Mario Gramajo López, para el desarrollo de la presente investigación utilizó la metodología y técnicas de investigación siguientes: Método inductivo, deductivo, sintético y analítico, cabe hacer mención que la bibliografía que objeto de consulta fue de autores nacionales e internacionales.

Observo que las conclusiones y recomendaciones son congruentes con el contenido de la investigación de mérito, buscando lograr el objetivo que se ha planteado en su plan de trabajo, estableciendo la veracidad de la hipótesis formulada; asimismo, la bibliografía que fue utilizada es atinada y actualizada, por lo tanto, es procedente que el presente trabajo de tesis sea aprobado y por consiguiente pase a ser sometido a su discusión, en el examen público de tesis. En virtud de lo anterior, y habiéndose cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, me permito emitir **DICTAMEN FAVORABLE**.

Deferentemente,

Lic. Rosa Orellana Arévalo de Ramírez
Abogada y Notaria
Revisora de tesis
Colegiada No. 3778

Licda. Rosa Orellana de Ramírez
ABOGADO Y NOTARIO

10 avenida 13-58 zona 1 Tel. 5709-5950

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, catorce de julio del año dos mil diez.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante JORGE MARIO GRAMAJO LÓPEZ, Titulado INCONSTITUCIONALIDAD EN EL REGLAMENTO EMITIDO POR LA MUNICIPALIDAD DE GUATEMALA POR LA IMPOSICIÓN DE MULTAS DE CARÁCTER CONFISCATORIO. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

MTCL/sllh.





DEDICATORIA

- A DIOS:** mi estandarte, misericordioso, amoroso, y quien me ha llenado de fuerzas para seguir mi camino, al Él le debo los logros alcanzados y lo venideros, a Él sea la gloria.
- A MI MADRE:** **LAURA JUDITH LÓPEZ CONTRERAS**, por tu amor abnegado, por tus esfuerzos, por el ejemplo que siempre me has mostrado, y por ese sacrificio que hasta el día de hoy me ha fortalecido, a ti es este reconocimiento.
- A TODA MI FAMILIA:** porque los lazos de amor fraternal nos sigan uniendo, gracias por su cariño y apoyo.
- A MIS AMIGOS:** con cariño inmenso, pues los considero parte de mi éxito.
- A LOS LICENCIADOS** catedráticos y amigos que han compartido su conocimiento y han colaborado en mi formación profesional.
- A:** **La Universidad de San Carlos de Guatemala en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**



ÍNDICE

Pág.

Introducción..... i

CAPÍTULO I

1. Antecedentes históricos de la Constitución Guatemalteca..... 1

1.2. La Constitución Política de la República de Guatemala..... 4

 1.2.1. Clases de constituciones..... 5

1.3. Constitucionalidad de las normas..... 8

 1.3.1. Acción de inconstitucionalidad en casos concretos..... 12

 1.3.2. Excepción o incidente de inconstitucionalidad..... 12

 1.3.3. Casos especiales de inconstitucionalidad..... 14

 1.3.4. Inconstitucionalidad de las normas de carácter general..... 14

CAPÍTULO II

2.1. Definición de derecho tributario..... 19

2.2. Naturaleza del derecho tributario..... 21

2.3. Fuentes del derecho tributario..... 26

2.4. Principios del derecho tributario..... 29

 2.4.1. Principio de legalidad..... 30

 2.4.2. Principio de doble imposición interna..... 36

 2.4.3. Principio de igualdad..... 39

 2.4.4. Principio de no confiscación..... 42



Pág.

2.4.5. Principio de generalidad.....	44
2.4.6. Principio de capacidad de pago.....	46
2.4.7. Principio de propiedad privada.....	48

CAPÍTULO III

3.1. Sistema tributario.....	51
3.2. Tributos.....	51
3.3. Clasificación de los tributos.....	54
3.3.1. El impuesto.....	54
3.3.2. La tasa.....	57
3.3.3. Los Arbitrios.....	60
3.3.4. Las contribuciones especiales.....	60
3.3.5. Las contribuciones especiales por mejoras.....	61

CAPÍTULO IV

4.1. Relación jurídica tributaria.....	63
4.2. Sujetos de la relación jurídica tributaria.....	64
4.2.1. Sujeto activo.....	64
4.2.2. Sujeto pasivo.....	64
4.2.3. El contribuyente.....	65
4.2.4. El sustituto.....	66
4.2.5. Agente de percepción y agente de retención.....	66
4.2.6. El retenedor.....	67



Pág.

4.3. El poder tributario	68
4.4. Facultad del municipio de obtener y disponer de recursos.....	71

CAPÍTULO V

5.1. Inconstitucionalidad de reglamento municipal por la imposición de multas superiores al impuesto omitido.....	75
CONCLUSIONES	85
RECOMENDACIONES	87
BIBLIOGRAFÍA	89



INTRODUCCIÓN

La realización del bien común, es el fin principal del Estado de Guatemala, y para realizar todas aquellas acciones que encaminan al cumplimiento de dicho fin es necesaria la obtención del recurso económico, captado a través de la imposición de carga impositiva a la población, es por ello que elegí el análisis a tan delicado tema, puesto que es de suma importancia que cada una de las normas jurídicas que conlleva carga tributaria sea congruente y adecuada a la norma fundamental, buscando con ello que el Estado sea mucho justo y equitativo en sus normas.

Como objetivos trazados dentro de la presente investigación realicé una crítica y señalamiento a aquella norma jurídica que carece de legitimidad y legalidad, buscando mejorar así las condiciones de un sistema jurídico necesitado de ser analizado y revisado, asimismo la hipótesis planteada fue confirmada al identificar que ciertamente existen cuerpos legales que atentan directamente contra la norma fundamental y que causan un grave daño a la economía de un sector de la población.

El estudio de las formas de obtención e inversión de los recursos dinerarios del Estado se encuentra regulado en el Derecho Tributario, mismo que contiene principios que al evolucionar y adecuarse rápidamente a los cambios sociales guatemaltecos pueden, en algunas ocasiones, no ser congruentes con el sistema normativo preestablecido, e inclusive contradecirlo. Para el efecto de lo anterior, es necesaria la revisión, identificación y reforma de todas aquellas leyes tributarias que siendo vigentes restringen, violan, tergiversan o menoscaban la norma constitucional. En el mismo sentido, lo anterior apoyaría al fortalecimiento del estado de derecho, al tener normativas jurídicas reales y posibles, y no violatorias ni confiscatorias, al mismo tiempo permitiendo al ciudadano común una mayor libertad para realizar su actividad económica y encontrar un status económico adecuado a su necesidad personal y familiar. Cabe señalar que el lograr derogar, suprimir o reformar todos aquellos cuerpos legales, no adecuados a la norma fundamental, influiría de forma positiva en la función administrativa del Estado, siendo esta una mejor forma en la que el Estado captaría los tributos, para invertirlos de manera eficiente, en la prestación de servicios públicos, que satisfagan las necesidades básicas de sus ciudadanos.



En la investigación he buscado presentar de manera estructurada las instituciones que conforman al derecho tributario, siendo así que el capítulo primero hace un breve análisis de la constitucionalidad de las normas, continuado en el capítulo segundo con todo lo referente al derecho tributario, partiendo desde su naturaleza, sus fuentes, como también sus principios, el capítulo tercero que contiene lo referente al sistema tributario, enfocándose primeramente en los tributos, como también en la clasificación de estos, en el capítulo cuarto, se encuentra la relación jurídica tributaria y los sujetos de esta, como también el poder tributario y por último el capítulo quinto, que se refiere a la inconstitucionalidad del reglamento objeto de la investigación. El aporte de la presente radica en la posibilidad de coadyuvar a resolver un conflicto entre normas jurídicas, señalando aquella que no sean congruentes con los principios regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala, proponiendo al final de la misma su reforma, contribuyendo así a la preservación no simplemente de la supremacía constitucional, sino también del estado constitucional de derecho en Guatemala.

Para lograr los objetivos de la investigación fue necesario hacer uso del método analítico, a través del cual se realizó la observación, descripción, examen, enumeración, ordenamiento y clasificación del tema propuesto, como también se utilizó el método sintético, para poder reunir los elementos de la investigación y llegar a su esencia y conclusiones principales, asimismo la utilización del método deductivo, ya que se partió de conceptos generales para llegar a los particulares. Para poder llevar a cabo el trabajo de campo, fue necesario auxiliarse de textos legales como también de todos aquellos textos doctrinarios, de los cuales se realizó un análisis exhaustivo de los mismos, utilizando como técnica la ficha investigativa recomendada por la metodología de la investigación para recoger los diversos criterios de los autores.

Finalmente espero que la presente investigación pueda ser considerada por el honorable Congreso de la República de Guatemala como fuente de consulta y orientación para realizar la reforma a todas aquellas normas jurídicas que evidentemente no son congruentes con la Carta Magna, en la búsqueda de un fortalecimiento del sistema jurídico, teniendo normas legítimas, pero principalmente en la búsqueda del resguardo del estado constitucional de derecho en Guatemala.



CAPÍTULO I

1.1. Antecedentes históricos de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El día 2 de agosto del año 1823, Guatemala se emancipó del imperio mexicano, siendo así que durante todo ese trayecto en que Guatemala caminaba sola, regía la Constitución española del año 1821, tres años más tarde, específicamente el día 22 de noviembre del año 1824 nace a la vida jurídica entrando en vigor para toda Centroamérica, la Constitución federal de los Estados centroamericanos, siendo así que un año más tarde aún en la federación se aprueba lo que era la Constitución del Estado de Guatemala el día 11 de octubre del año 1825, siendo el primer paso para la disolución de lo que fue la federación centroamericana, y dando como origen la creación de los demás Estados que la conformaban.

Durante lo que se conoció como el régimen conservador, el cual duró aproximadamente tres años, podría decirse desde el año 1839 hasta el año 1871, la asamblea constituyente había aprobado ciertas leyes de carácter constitucional, mismas que integraron a dicha Constitución, pero no iba a durar mucho, ya que en el año 1879 nació una nueva Constitución un tanto modificada y la cual duró poco ya que posteriormente existieron otras reformas, pero no fue hasta el año 1944 que se le puso fin a la conocida etapa liberal, naciendo entonces lo que se conoció como la Constitución del año 1945, que se firmó el 13 de marzo de ese mismo año, durante el gobierno de Juan José Arévalo Bermejo y seguida por Jacobo Arbenz Guzmán, y la cual finalizó su vigencia juntamente con el golpe del año 1954.

Fue en la fecha anterior en la cual se aprobó el Estatuto Político de la República de Guatemala, mismo que derogó tácitamente a dicha Constitución, una Asamblea Constituyente faccionó lo que fue la Constitución del primero de marzo de 1956, que duró hasta el golpe militar del año 1963, siendo así que en ese año se aprobó una carta fundamental de gobierno en la cual se prescribía que el poder público iba a ser ejercido en su totalidad por el Ejército de Guatemala, y no fue hasta el 15 de septiembre de 1965 que finalizó la misma, a través de una Asamblea Constituyente".¹

Los golpes militares seguían teniendo auge en Guatemala y ocurrió el siguiente en el año 1982, el 23 de marzo, cuando se declaró en suspenso la Constitución de 1965, siendo que una Junta Militar emitió en el mismo año un estatuto fundamental de gobierno, bajo la dirección del general Mejía Victores, fue aquí donde inicia la transición a la democracia, naciendo a la vida jurídica una nueva ley electoral, la cual regiría las elecciones constituyentes celebradas el 1 de julio de 1984. Estas elecciones fueron celebradas en un ambiente de gran entusiasmo, la participación fue masiva, con un alto porcentaje de votos nulos, en el marco de un sistema partidista muy fraccionado con 1174 candidatos distribuidos en 17 partidos se disputan los 88 escaños que integran la Asamblea. El resultado fue una Asamblea Constituyente deficiente, es decir, sin mayorías nítidas, con representación de muchos partidos políticos y corrientes lo que obligó a una negociación permanente, y tras el paso de varios meses de trabajo, el 31 de mayo de 1985 la Asamblea concluyó el proceso constituyente de la época, realizando la promulgación de la nueva Constitución, misma que está vigente".²

¹ Pereira Richter, Alberto, Derecho Constitucional pág. 69

² Ibid. pág. 103



Luego del autogolpe de Estado realizado por el Presidente de la República Jorge Serrano Elías, el 26 de mayo de 1993, asume la presidencia entre una institucionalidad un tanto desgarrada quien fungía como magistrado de conciencia, es decir como Procurador de los Derechos Humanos, el Lic. Ramiro de León Carpio. El nuevo Presidente auspició una amplia reforma constitucional que afectará a 43 artículos y que sería aprobada en sede parlamentaria el 17 de noviembre de 1993 y en referéndum el 30 de enero de 1994, consulta popular que registró unas tasas de participación bastante pobre en comparación con los inscritos.

Tras los Acuerdos de Paz suscritos entre el Gobierno de Guatemala y la Unión Revolucionaria Nacional Guatemalteca (URNG), que preveían en numerosas ocasiones diversas reformas constitucionales, la Presidencia de la República promovió en mayo de 1997 ante el Órgano Legislativo un proyecto de reforma constitucional a fin de implementar dicho acuerdo. Sin embargo, la resistencia a dicho proyecto de reformas en ciertos sectores sociales y políticos que temían la eventual rentabilización electoral de los Acuerdos de Paz por el entonces Partido de Avanzada Nacional (PAN), demoraron más de dos años la promoción de tal proceso de reforma, cuando el 16 de mayo de 1999 se sometieron las reformas a referéndum popular la desmovilización de la población se tradujo en una abstencionismo masivo el cual permitió el triunfo de los sectores que se oponían de manera rotunda a la modificación de la Constitución Política de la República de Guatemala”.³

³ Gaitán, Héctor, Los Presidentes de Guatemala, pág.158.

1.2. La Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala, resguarda en ella una serie de garantías a través de las cuales busca brindar una protección a aquel conjunto de derechos considerados como fundamentales de los que posteriormente se han de derivar todas las normas jurídicas que conformen el sistema jurídico, en una estricta observancia a la legalidad y legitimidad, la primera, que se encarga de establecer que cada norma jurídica debe estar en estricto apego y congruencia con la norma fundamental, y la segunda, la cual su origen debe provenir de la necesidad popular y creada para prever y resolver todos aquellos problemas como también aquellas necesidades de la sociedad.

En base a lo anterior, la norma constitucional contiene ciertos lineamientos o directrices en las cuales el legislador se inspira en la creación de las normas jurídicas y se orienta en la interpretación y aplicación de la norma a casos concretos.

Estos principios están regulados a lo largo de la norma constitucional, teniendo injerencia directa cada uno de ellos en las diferentes actividades estatales, citando a manera de ejemplo respecto al tema en que me enfoco en la presente investigación, quiero citar el principio de capacidad de pago, consagrado en el Artículo 243 constitucional el cual literalmente establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

De lo anterior se puede percibir el principio de la capacidad de pago como el que la Constitución Política de la República de Guatemala, señala ante la potestad tributaria.

La doctrina jurídica resguarda una rica diversidad de las clases de constituciones existentes, por lo que tomando en cuenta las más atinadas y útiles a la investigación, quiero hacer mención de aquellas que considero tienen una mayor resonancia y aceptación dentro de los juristas a nivel nacional.

1.2.1. Clases de constituciones

Realizando un análisis corto de las distintas clases de Constitución se puede encontrar que las más comunes son las siguientes:

En base a su posibilidad de reforma o abrogación, pueden ser:

- a) **Rígidas:** Son aquellas que tienen cierta dificultad para poder ser reformadas o bien abrogadas, y que esta facultad única y exclusivamente la posee un órgano extraordinario tal y como lo es la Asamblea Nacional Constituyente.⁴
- b) **Flexibles:** Son aquellas que no presentan mayor dificultad para poder ser reformadas o abrogadas, sino que cuentan con un procedimiento y un órgano establecido para ejecutarlo, tal y como lo sería en este caso el Congreso de la República de Guatemala.⁵
- c) **Mixtas:** Son aquellas en las que una parte de las que la compone sí es susceptible de reforma o abrogación pero la parte restante o específica no es susceptible de ello.⁶

Es necesario señalar que la Carta Magna de Guatemala a la cual hare referencia, es un tipo de Constitución mixta, debido a que parte de ella tiene un procedimiento y un

⁴ Pereira Richter, Ob.cit; pág. 154

⁵ Ibid. pág. 154

⁶ Ibid. pág. 154

órgano establecido para poder ser reformada, específicamente por el Congreso de la República de Guatemala, y la otra parte únicamente podrá ser reformada por una Asamblea Nacional Constituyente. Es esta parte de la norma, la cual consagra en sus líneas, a aquellos artículos que se conocen en la doctrina como artículos pétreos, y que son los que prescribe la norma que no podrán reformarse o abrogarse por el Congreso de la República, sino que por un poder constituyente.

En base a la forma en la que se encuentran se clasifican en:⁷

- a) Escritas: Son aquellas que están plasmadas en un documento escrito, el cual se encuentra elaborado de forma sistemática, es decir, bajo un estricto orden cronológico.
- b) No escritas: Son aquellas que no se encuentran plasmadas en un documento escrito, mucho menos de forma sistemática, sino que se encuentran en el sector de la población, en las costumbres de ésta, a ellas también se les conoce como constituciones consuetudinarias.
- c) Sumarias: Son aquellas encargadas de forma sumaria de realizar la exposición únicamente de la forma de organización política y administrativa del Estado.
- d) Desarrolladas: Estas son aquellas que contienen toda una organización política como administrativa y a la vez regulan aquella gama de derechos fundamentales con el objeto de que en el mismo cuerpo legal se regule toda actividad.

Como bien se hizo mención la Constitución Política de la República de Guatemala, es del tipo mixta, escrita y desarrollada, ahora bien, la forma en la cual se integra la

⁷ Santiago de León, Erick Gustavo, Derecho Tributario, Pág. 12



Constitución Política de la República de Guatemala del año de 1985 se encuentra dividida en tres partes fundamentales, que son las siguientes:

- a) "Parte Dogmática: En la cual se establecen el conjunto de lineamientos o líneas directrices a través de las cuales el legislador se inspiró para crear la norma y en los cuales se orienta para interpretarla, como también se encuentran las garantías individuales, sociales, libertad política y democrática, esta parte dogmática de la Constitución Política de la República de Guatemala, está contenida en los títulos I y II.
- b) Parte Orgánica: Aquí se regula todo lo referente a la forma de organización del Estado, es en ésta parte en donde se dividen las funciones del Estado, consistiendo en tres funciones fundamentales, como lo es la administrativa o ejecutiva, la judicial y la legislativa, mismas que están encargadas a organismos específicos. La parte orgánica de la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentra contenida en los títulos III, IV y V.
- c) Parte Práctica: En esta parte se concede en que se encuentran todas aquellas garantías establecidas para mantener el orden constitucional, tal y como lo es la acción constitucional de Amparo, la Exhibición personal y la inconstitucionalidad. La parte práctica de la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra contenida en los títulos VI y VII".⁸

⁸ Pereira Richter, ob.cit; pág. 104



1.3. Constitucionalidad de las normas

Dentro del normativo jurídico guatemalteco, se encuentra que el sistema jurídico a través del cual se rige el país, debe estar basado y en congruencia con la norma constitucional, en base a lo anterior surge la figura de lo que es el principio de supremacía constitucional, encaminado a realizar la delimitación de que la Constitución Política de la República es superior a cualquier ley o tratado, salvo en materia de derechos humanos, según lo prescriben los Artículos 44 y el 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Al respecto la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad regula lo que se conoce como el principio de supremacía constitucional, el que lo prescribe de la forma siguiente:

Artículo 115. Nulidad de las leyes y disposiciones inconstitucionales: "Serán nulas de pleno derecho las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier orden que regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si las violan, disminuyen, restringen o tergiversan.

Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violan, tergiversan las normas constitucionales son nulas de pleno derecho".

Entonces, en base a la norma citada el principio de supremacía constitucional significa que toda ley, reglamento o cualquier otra disposición de carácter general debe ajustarse y ser congruente con la norma fundamental, y si alguna de éstas en algún momento violara, restrinja, tergiversa o disminuya a la Constitución, se convertirá de pleno derecho en una norma **nula**, y por ende en inconstitucional.



El principio citado anteriormente tienen una característica fundamental, la cual estriba en el hecho de que únicamente podrá ser efectivo cuando la ley, reglamento o cualquier otra disposición que viole a la norma fundamental se compruebe oficialmente y si el órgano encargado de comprobarla tiene poder para sacar de ella las consecuencias respectivas. A la acción anterior de poder establecer si una ley, reglamento o cualquier otra disposición de carácter general violan a la norma fundamental es denominada por la Corte de Constitucionalidad en su gaceta No. 42, página 23 de la sentencia de fecha 11 de diciembre del año 1996, como el **control de la constitucionalidad de las leyes**, la que de cualquier forma produce lo que sería la no aplicabilidad de la norma al caso concreto o en otro caso cuando la norma ya se aplicó va a producir la anulación de ésta.

Dentro del sistema jurídico guatemalteco se establecen lo que son dos mecanismos para establecer la inconstitucionalidad de las leyes, los cuales son los siguientes:

- 1) La acción y excepción o incidente de inconstitucionalidad en caso concreto, misma que dado el caso en que ésta fuera comprobada da como resultado de que la ley, reglamento o cualquier otra disposición de carácter general debe ser inaplicada solo en el caso concreto en que se planteó.
- 2) La acción de inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general, misma que en caso de ser comprobada, se produciría lo que es la anulación de la norma con efectos generales es decir erga omnes, buscando también excluirlas del ordenamiento jurídico por no ser compatible con la Carta Magna.



Al respecto la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 15 página 20 de la sentencia del 31 de enero de 1990 ha señalado lo siguiente "...la diferencia objetiva que resulta entre la inconstitucionalidad en caso concreto y de carácter general, reside en que aquélla resuelve respecto la inaplicabilidad al caso específico de la ley declarada inconstitucional, en tanto que en la segunda quedará sin vigencia con efectos **erga omnes**.

El Artículo 266 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos. "En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley a efecto de que declare su inaplicabilidad. El tribunal deberá pronunciarse al respecto".

La Corte de constitucionalidad en su Gaceta No. 56, página No. 77, sentencia del 27 de abril del 2000, en su jurisprudencia se refiere al respecto: "... Este mecanismo es un instrumento jurídico procesal que tiene por objeto mantener la preeminencia de la Constitución sobre toda otra norma, y orientar la selección adecuada de normas aplicables a cada caso concreto. La persona a quien afecte directamente la inconstitucionalidad de una ley puede plantearlo al tribunal que corresponda según la materia y podrá promoverse cuando la ley de que se trate hubiere sido citada como apoyo de derecho en la demanda, en la contestación, o que de cualquier otro modo resulte del trámite del juicio..." "... La ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad autoriza, dentro del trámite del proceso, el planteamiento de acción, excepción o incidente de inconstitucionalidad total o parcial de una ley, para el solo



efecto de que, previo a la resolución del caso, se pueda declarar su inaplicabilidad, si lo estima procedente el tribunal de su conocimiento. Uno de los presupuestos de viabilidad de la inconstitucionalidad de una ley en caso concreto es el señalamiento indubitable de la ley que, total o parcialmente, se repunte contrario a una o más normas – también debidamente identificadas- de la Constitución, con el objeto de inaplicarla al caso en debate, sin ello es procedente...”

“... En diversos fallos esta Corte ha considerado que la acción que autoriza el Artículo 116 de la ley de la materia requiere: a) que la ley que se impugne total o parcialmente, sea aplicable al caso que el tribunal deba decidir; b) que el fallo a dictarse dependa de la validez o falta de validez de la ley o norma cuya cuestionada, la cual debe ser ley vigente; y c) que el razonamiento suficiente de relación entre la ley o norma atacada y el eventual fallo, que evidencie que su aplicación puede trasgredir la disposición constitucional que el interesado señala, debiendo ser, por ello, inaplicable; todo ello con el objeto de evitar que el tribunal de conocimiento, en su decisión – a futuro-, aplique la normativa atacada, siempre que para el juzgador sea aceptable la tesis del impugnante acerca de que tal aplicación al caso sea contraria a preceptos constitucionales que el solicitante señale...”

Al momento de ser planteada dicha acción, excepción o incidente el tribunal ante el cual se haya planteada ésta se adjudica carácter de tribunal constitucional, ahora bien si esta fue planteada ante juzgado menor, en ningún momento puede conocer, sino que se inhibirá de conocer y elevará los autos al superior jerárquico.

1.3.1. Acción de inconstitucionalidad de las normas en casos concretos

Este es un instrumento jurídico procesal el cual tiene por fin principal, el de mantener la preeminencia de la Constitución sobre cualquier otra norma, y al mismo tiempo orientar la selección adecuada de normas aplicables a cada caso concreto, la persona a quien afecte la inconstitucionalidad de una ley deberá plantearlo al tribunal que corresponda según la materia, una vez sea planteada la inconstitucionalidad se procede entonces a lo que es darle audiencia al Ministerio Público y a las partes por el plazo de nueve días, y el cual al momento de cumplirse dicho plazo si alguna de las partes lo solicitase se realizará una vista pública, y a continuación el tribunal está obligado a resolver dentro del plazo de tres días. (Art. 130 Ley amparo, exhibición personal y de constitucionalidad).

Algo importante que cabe resaltar y que se encuentra regulado en el Artículo 122 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad es que junto a la acción de inconstitucionalidad se podrán plantear otros asuntos, sin embargo, ésta tiene prioridad al momento de que el órgano jurisdiccional decida resolver.

1.3.2. Excepción o incidente de inconstitucionalidad de las normas en casos concretos

La inconstitucionalidad en casos concretos también puede plantearse como excepción o incidente, y consiste cuando una ley, reglamento o cualquier otra disposición es citada como fundamento de una demanda o de cualquier otro trámite dentro de juicio, y ésta adolezca de vicio de inconstitucionalidad parcial o total, esta excepción al tenor de lo que regula el Artículo 124 del mismo cuerpo legal, se tramita en cuerda separada lo que

significa que no interrumpe el trámite principal, utilizándose el mismo trámite que para la acción de inconstitucionalidad. Al igual que la anterior también pueden plantearse la excepción o incidente de inconstitucionalidad junto con otras pretensiones, sin embargo ésta tiene preeminencia para poder ser resuelta, ahora bien, cabe mencionar que tanto la acción como excepción o incidente de inconstitucionalidad debe resolverse como punto de derecho.

Es pertinente mencionar, que también existe una tercera forma de declarar la inconstitucionalidad de las leyes, aparte de las dos vistas con anterioridad, la cual es la vía del Amparo contra leyes y disposiciones de rango de ley, este es el único caso en el cual el amparo no se plantea ante una autoridad o funcionario, sino que en contra del **acto objetivo**, ya sea de índole legislativa o reglamentaria, éste se presenta como una acción autónoma, es decir, no necesita un proceso anterior, aquí la diferencia de la acción y excepción o incidente de inconstitucionalidad.

Cabe decir, que en ambos casos de inconstitucionalidad debe comprobarse obligatoriamente que la norma señalada de inconstitucional causa una afección directa, debido a que ambas tienen las mismas consecuencias jurídicas, es decir que producen la inaplicabilidad de la disposición o ley declarada inconstitucional, ya sea por vicios formales o bien vicios materiales.

Por lo tanto también deberán invalidarse aunque posea carácter de excepcional, las normas que tengan su génesis en decisiones de los poderes legítimos, es decir, las que por sí mismas tienen presunción de constitucionalidad.

1.3.3. Casos especiales de la inconstitucionalidad

Es importante mencionar que la norma permite plantear la inconstitucionalidad, en casación, pero hasta antes de que se dicte la sentencia, siendo el caso de que la Corte Suprema de Justicia deberá resolver primeramente ésta, antes de la casación, siendo éste un auto emitido por la Corte Suprema de Justicia y que puede ser sujeto de apelación.

También es posible realizar el planteamiento de la acción de inconstitucionalidad en lo administrativo como en lo laboral, mismo que se encuentran regulados en los Artículos 118 y 119 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

1.3.4. Inconstitucionalidad de las normas de carácter general

La Corte de Constitucionalidad en jurisprudencia del Artículo 267 se refiere al respecto: "...La acción directa de inconstitucionalidad proceden contra leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad y persigue que la legislación se mantenga dentro de los límites que la propia Constitución ha fijado, excluyendo del ordenamiento jurídico las normas que no se conforman con la misma, anulándolas con efectos "erga omnes" (artículo 267 de la Constitución; 133 y 134 de la ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad). El análisis para establecer la incompatibilidad entre la ley y la constitución debe ser eminentemente jurídico, sin sustituir el criterio del legislador sobre la oportunidad o conveniencia de las decisiones tomadas. Por otra parte, el examen puede comprender tanto las denuncias de inconstitucionalidad de las normas por vicios materiales, como la de los actos legislativos por vicios formales. Los poderes públicos



están sometidos a la norma fundamental y fundamentadora de todo orden jurídico y, en consecuencia, quedan sometidos al orden constitucional no solo las normas de rango legal objetivadas externamente, sino también los procesos legislativos **interna corporis** que deben ajustarse a las normas que la Constitución prescribe. Los actos y las normas que tienen su origen en decisiones de los poderes legítimos tienen una presunción de constitucionalidad, lo que trae como consecuencia el considerar como excepcional la posibilidad de invalidarlos, situación que especialmente se manifiesta cuando se trata del órgano legislativo, el cual dispone de distintas alternativas a la hora de legislar, siempre dentro del marco fijado por el constituyente. Puede declararse la inconstitucionalidad cuando es evidente la contradicción con la Constitución y existan razones sólidas para hacerlo. Cuando no haya bases suficientes se debe respetar la decisión del Congreso, porque de acuerdo con el principio democrático, es el único autorizado para decidir las políticas legislativas que el constituyente dejó abierta. La Corte debe declarar la inconstitucionalidad de la ley cuando su contradicción con el texto constitucional es clara; en caso contrario, es conveniente aplicar el principio de conservación de los actos políticos y la regla básica en la jurisdicción constitucional: *“in dubio pro legislatoris”*

“...B) Cuando se trata de inconstitucionalidad general o abstracta, prevista en el Artículo 267 *ibid*, la sentencia estimatoria tiene carácter vinculante frente a todos, pues sus efectos son anulativos del precepto normativo impugnado, que deja de surtir efectos pro futuro o *ex nunc*, bien sea desde el día siguiente de la publicación de la sentencia en el diario oficial o en la fecha en que igualmente se publicó el auto que suspendió provisionalmente la disposición atacada, según sea confirmado por el fallo que resuelve



en definitiva. C) El control de constitucionalidad se realiza confrontando la Constitución Política de la República con la norma impugnada, por lo que, cuando ésta carece de vigencia y positividad, la cuestión ha dejado de tener materia, y por lo tanto, el tribunal competente no puede pronunciarse respecto del fondo de la pretensión de inconstitucionalidad. D) Las sentencias de la Corte de Constitucionalidad estimatorias de inconstitucionalidad de preceptos normativos son definitivas y, como consecuencia, expulsan del ordenamiento jurídico las normas así declaradas...”

“... La Constitución Política de la República, reconoce a sus habitantes el derecho y el deber de velar por el cumplimiento de su normativa suprema. Esto permite ejercer libremente la acción popular de su defensa por medio de la acción de inconstitucionalidad y compete a esta corte resolver su planteamiento... La constitucionalidad de fondo puede producirse por directo enfrentamiento de un precepto o disposición general de jerarquía inferior con otro u otros de rango constitucional cuyos valores, principios y normas garantizan la supremacía y rigidez de la Constitución. Igualmente puede incurrirse en ilegitimidad de manera indirecta, cuando, por la forma, se infringe el orden constitucional, bien sea porque la autoridad de la que emana el precepto carezca de competencia o la produzca inobservando reglas fundamentales para su formación y sanción o cuando exista la adecuada correspondencia jerárquica con una norma superior que la habilite...”

“...se aprecia que la razón general expresada vinculada a los principios puntualizados, podrá ser motivo propio de una inconstitucionalidad formal, es decir, falta de requisitos en el actuar, vicios en el procedimiento o excesos en el mismo, la que solo podría ser referida a las leyes y Constitución vigentes en que se produjeron las disposiciones y

actos impugnados. Esta Corte en su jurisprudencia, ha aceptado la inconstitucionalidad sobrevenida, es decir, la no concordancia con la actual Constitución de disposiciones preconstitucionales pero vigentes, lo que hace referencia a una inconstitucionalidad material pero no formal, máxime si los actos agotaron sus efectos jurídicos bajo la normativa suprema vigente al momento en que fueron emitidos. Tales razones, unido a que el examen de constitucionalidad solo es posible en relación a disposiciones generales vigentes confrontadas con la Constitución actual determinan que no se puede efectuar el análisis de fondo respectivo. En consecuencia, debe desestimarse la inconstitucionalidad planteada...”

De forma resumida, como principal conclusión del presente capítulo, es señalado y detallado de forma concreta por la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, siendo el caso que ésta es clara al enfatizar lo que es la diferencia básica entre la inconstitucionalidad en caso concreto, y la inconstitucionalidad en caso general, estribando ésta básicamente en el efecto que podría tener la sentencia proferida por órgano jurisdiccional sobre el instrumento viciado, siendo así que en el caso concreto únicamente afectaría al caso propuesto puntualmente, y en el caso de la inconstitucionalidad general, tiene efectos de carácter colectivo, es decir de observancia general para todos, sobre la norma jurídica objeto de la inconstitucionalidad.





CAPÍTULO II

2.1. Definición de derecho tributario

Es necesario entender entonces que el derecho tributario pertenece a la rama del derecho público, ya que de su existencia es derivado el poder de imperio del Estado soberano, y es aplicado en lo administrativo, ya que se refiere al funcionamiento de la financiación de la actividad administrativa para la prestación de los servicios públicos, y dentro de éste el derecho financiero el cual se refiere a los tributos a los demás recursos, y a la organización y administración financiera, como a los presupuestos y al gasto público, y parte de éste es entonces el derecho tributario, el que su estudio se enfoca directamente en los tributos, y al cual se le reconoce una autonomía funcional debido a que su campo de estudio se orienta como ya lo dije en el fenómeno tributario, el cual si requiere de la aplicación de normas jurídicas distintas de las que se regulan en las demás disciplinas.

Entonces me es importante poder presentar al derecho tributario desde los puntos de vista de distintos autores, siendo así que cada uno de ellos lo define con características distintas:

Para el doctor Guillermo Cabanellas de Torres, el derecho fiscal o tributario al referirse a toda aquella actividad recaudadora del Estado significa lo siguiente; "Rama del derecho financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir preceptos legales".

El autor Gianini define al derecho tributario como: “Aquella rama del derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los particulares”.⁹

Berliri lo define como: “Rama del derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio establecido por el Estado con el fin de lucro”.¹⁰

El autor Rossi por su parte lo define como: “Rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para allegarlos al erario público”.¹¹

Del análisis de las distintas definiciones personalmente puedo realizar la siguiente: “derecho tributario es una rama del derecho público, por medio del cual se estudia al conjunto de lineamientos o líneas directrices, a través de ellos los legisladores se inspiran en la creación de normas jurídicas, y se orientan en la interpretación y aplicación de dichas normas jurídicas a casos específicos, como también se compone de aquel análisis realizado por juristas, respecto a temas de la relación entre Estado y contribuyente, y en la cual se establecen aquellos derechos y obligaciones que ambas

⁹ Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario, pág. 63

¹⁰ Berliri, Antonio, Principios de Derecho Tributario, pág. 31

¹¹ Rossey, Hipólito Instituciones de Derecho Financiero, pág. 25

partes adquieren del surgimiento de dicha relación, en donde el Estado hace uso de su poder de imperio al recaudar los tributos convirtiéndose en sujeto activo de la relación y el gobernado llamado contribuyente debe de responder a una carga tributaria derivada de dicha relación y en la cual éste recibe una contraprestación que se interpreta como las garantías básicas para vivir en sociedad como lo es la seguridad, educación, servicios básicos, adquiriendo propiamente la categoría de sujeto pasivo en la relación.

2.1. Naturaleza del derecho tributario

Para una mejor comprensión de la naturaleza del derecho tributario, es imperativo hacer mención de algunas de las teorías que se han encargado de hacer el estudio de la misma y entre ellas he escogido dos de ellas, mismas que recogen un enfoque objetivo del tema a desarrollar, por lo cual a continuación expongo la primera de ellas, la cual es promovida por los autores, Orlando, Lolini y Dipaolo los que realizan su análisis de la naturaleza de las normas financieras, siendo el primero de ellos, es decir, Orlando el que aborda directamente la interrogante de la naturaleza de la norma tributaria, y al cual se le reconoce la labor de negar de forma contundente la juridicidad de las normas tributarias, ya que este autor sostiene la teoría en que el derecho es una manifestación orgánica de la vida de los pueblos y de las personas en general, de la misma forma que lo son el pensamiento y el lenguaje, y que a éste se le considera como resultado de un desarrollo natural y necesario del pueblo, en otras palabras el autor busca manifestar que éste nace o radica en la conciencia del pueblo y que no es simplemente una imposición como lo sostienen otras teorías”.¹²

¹² Vanoni, Ezio, Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias, Pág. 27

Al mismo tiempo los demás juristas de la escuela histórica, misma que apoya a la hipótesis planteada anteriormente, conciben al legislador como un puro instrumento a través del cual se hace valer o se materializa el sentir del pueblo y que el poder del Estado, revestido en este legislador únicamente se utiliza para creación de una norma jurídica que se ha hecho valer previamente en la conciencia popular del pueblo, siendo así que se considera que ésta es la función principal del poder legislativo, también afirman que cuando existe la tipificación de normas de carácter financiero en ningún momento puede decirse que se están regulando relaciones jurídicas, tampoco puede decirse que el organismo legislativo esté realizando dicha función, si no que se está realizando una función plenamente gubernativa o ejecutiva, la cual deviene de una mera conveniencia del Estado por la obtención de recursos económicos, situación que por supuesto es razón de debate, al respecto el autor Orlando sostiene lo siguiente: “el ciudadano resulta obligado al pago del impuesto en base al deber real de subordinación a la autoridad del Estado o gobernante, hecho que es manifiesto en el mismo procedimiento formal a través del cual se dictan tales normas”.¹³

Entonces concluyo que el tratar de darle vida a un tributo como una institución basada únicamente en la soberanía estatal, es decir que descansa o se funde únicamente en la sujeción del ciudadano al poder soberano de aquel, era como una reacción a las concepciones cambistas del tributo, resaltando aquellos planteamientos autoritarios del derecho tributario.

Era evidente entonces que dicha concepción del derecho tributario venía a chocar con un concepto totalmente jurídico, es decir con un estricto apego a la ley y en congruencia

¹³ Vanoni, Ezio, Ob.cit; Pág. 28.

con la norma superior, ahora bien porque entonces sería contrario a la concepción historicista, lo sería porque si el tributo se fundamenta en un general deber de sujeción al gobierno, no puede decirse que se sea jurídico, ya que cuando el legislador lo tipifica no está actuando como legítimo intérprete de la solicitud popular, sino que está creando un precepto totalmente autoritario proveniente del poder público.

Años más tarde otro tratadista conocido como Lolini, consideraba al igual que Orlando la no juridicidad de las normas de carácter tributario, haciendo énfasis en dos caracteres primordiales: primeramente reiterando que éste procedía de la legítima supremacía del poder político, al mismo tiempo niega su carácter jurídico por el hecho de que la norma tributaria pueda ser una relación de las normas tributarias únicamente, como segundo punto de negación de la juridicidad es que no existen relaciones jurídicas y afirmaba de forma literal que “ la norma tributaria y la ley impositiva, en la que aquella se concreta, no origina el nacimiento de un derecho de los particulares ni de deberes del Estado en sentido jurídico, sino que cambian a tenor del desarrollo histórico de los criterios políticos propios del Estado y que esta esfera únicamente se encuentran sujetos a sus propios criterios discrecionales”.¹⁴

Otra de las teorías importante y que han sido utilizadas para buscar una explicación de la naturaleza jurídica del tributo, es la impulsada por el reconocido autor Ezio Vanoni, al cual se le reconoce como uno de los mayores meritos que logro alcanzar, el hecho de dotar o impregnar de juridicidad a las normas jurídicas de carácter tributario, contrario a lo que como ya expuse, sostenía la escuela historicista y sus más famosos promotores

¹⁴ *Ibíd.* Pág. 29

anteriormente mencionados, a juicio de Vanoni el más grande error cometido por la escuela histórica al no dotar de carácter jurídico a la norma tributaria producto del poder de imperio del Estado, radica claramente para él en el hecho de no haber tomado en cuenta la doble personalidad del Estado, es decir por una parte como único titular del poder público y por otro lado como sujeto de intereses, facetas que caben en un mismo sujeto: el Estado.¹⁵

De tal manera que el autor Vanoni sostiene que la norma tributaria es una norma de carácter general y abstracta, la cual posee una sanción para aquel que la viole o quebrante, y que tutela un interés, y que ese interés es el del Estado, para buscar los recursos a través de la carga impositiva, y así éste pueda tener la capacidad económica para darle cumplimiento a todo lo establecido en sus líneas, que se resumiría en cumplir con sus fines propios de Estado.

En cuanto se refiere a la norma tributaria para Vanoni es evidente que, ésta primeramente actúa como forma de calificar una conducta, al igual de como lo hace cualquier otra norma, sacando de las relaciones sociales sus presupuestos objetivos (hecho generador), en base al análisis del legislador (ratio legis) de que tales hechos constituyen realmente una fuente de cierta capacidad contributiva de la población. Seguidamente las normas tributarias constituyen la manifestación de voluntad del órgano constitucionalmente facultado para poder crear normas jurídicas en general y específicamente de carácter tributario, y como última característica la norma tributaria es un imperativo que asocia el nacimiento de una obligación (obligación tributaria) a la

¹⁵ Ibid. Pág.30



nacimiento, como también presupone aquellas sanciones que se imponen a aquellos que incumplan con la norma jurídica tributaria.

Ahora bien, el análisis anterior el único fin que conlleva es determinar que la norma tributaria no puede ser dissociada de los demás cuerpos normativos que conforman un sistema jurídico, y fue la teoría sostenida plenamente por el autor Vanoni y en la cual en forma clara este debate la teoría impulsada por los autores antes citados.

Como un planteamiento distinto, y superando plenamente los planteamientos históricos y al mismo tiempo distinto del planteado por Vanoni, surge una nueva teoría promovida principalmente por Micheli, que conciben a la norma tributaria como una norma dirigida a disciplinar la potestad de la imposición, potestad que puede ejercitarse en relación a los más variados hechos sociales que por ello adquieren una relevancia específica como hechos generadores de situaciones jurídicas tributarias en vista de la percepción, por parte del ente encargado del ingreso tributario, por ésta razón estos autores atribuyen a tal norma carácter instrumental por el hecho de concebirse como una norma encaminada a regular la actividad del ente público, dirigida por supuesto a obtener todos aquellos medios para la obtención de recursos y así cumplir con los fines del Estado.

Finalmente puede mencionarse que la relevancia de la doctrina causal del tributo en la atribución de juridicidad a las normas tributarias promovida por Griziotti, sostiene que teniendo por causa el tributo el facilitar al Estado la obtención de los medios necesarios para la satisfacción de los fines públicos, dicho fin no puede sino llevar impregnada la juridicidad a las normas que le dan vida, a dicha doctrina es a la que el último autor citado es decir Vanoni, se inclina sin que por supuesto sea una repetición de la doctrina



citado es decir Vanoni, se inclina sin que por supuesto sea una repetición de la doctrina ya existente, sino que le da un toque personal con ciertas características que la hacen distinta, pero que encierran una misma conclusión la cual es la de brindar de juridicidad a la norma tributaria, y que sin duda alguna es de las teorías más aceptadas dentro del medio".¹⁶

2.3. Fuentes del derecho tributario

Como fuente de la obligación tributaria, primeramente encuentro que ésta es una obligación de las llamadas *ex-lege*, es decir que es de naturaleza puramente pública, por lo tanto, es entendido que en esta rama del derecho la única fuente de la cual ésta se deriva es y puede ser propiamente la **ley**.

Con ésta expresión quiero referirme a todos los cuerpos legales que conforman el sistema jurídico nacional, dándole inicio jerárquicamente desde la norma superior, haciendo referencia a lo establecido en nuestra Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 239 que literalmente establece lo siguiente: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso

¹⁶ *Ibid.* Pág.31

las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

Siguiendo entonces la pirámide jerárquica promovida por Hans Kelsen, se encuentra que la norma constitucional dota al Organismo Legislativo de la potestad única de la creación de normas jurídicas de carácter tributario, en obediencia al principio de legalidad, y convirtiéndose ésta en una excepción a la avocación y delegación, posteriormente y como bien sabemos el legislativo se encarga de que se cumpla todo el procedimiento de formación y sanción de la ley establecido en La Constitución Política de la República de Guatemala, como en la ley del Organismo Legislativo, para que la nueva norma pase a formar parte de las normas positivas dentro del sistema jurídico guatemalteco y sean de observancia obligatoria.

El derecho tributario tiene como objeto el estudio de todas aquellas normas jurídicas encargadas de reglar la relación jurídica tributaria, es decir, la relación entre el Estado y el contribuyente, para el efecto ésta lo describe, ordena y declara su jerarquía.

Por lo tanto, encuentro que las fuentes del derecho son aquellas vías a través de las cuales se logra ingresar normas jurídicas a un sistema jurídico establecido, siendo éstas entonces en la rama del derecho tributario las formas de creación del derecho escrito, que son:

- a. La Constitución Política de la República de Guatemala: Norma fundamental de la cual surgen aquellos principios esenciales de los que debe fundarse una norma.

- b. **La Ley:** Son todas aquellas normas jurídicas creadas por el Organismo Legislativo al cual la propia Constitución otorga dicha facultad, convirtiéndose ésta en la manifestación de voluntad del Estado y se convierte en la fuente inmediata del derecho tributario. Como tema a exposición posterior, hago referencia a lo establecido en el Artículo 239 de la Carta Magna de Guatemala, al referirse a lo que es el principio de legalidad y en el cual a través de este principio se le otorga la facultad exclusiva al Congreso de la República de crear impuestos.
- c. **Los Decreto-Ley:** básicamente surgen en aquellos gobiernos en los cuales se ha roto el orden constitucional de un Estado, y en el cual el Organismo Ejecutivo tiene la facultad que en un gobierno en el que prevalece el Estado constitucional de derecho le corresponde al Organismo Legislativo, el de legislar.
- d. **Reglamentos:** Éstas también conocidas como normas reglamentarias, mismas que son decretadas por el Organismo Ejecutivo, o bien entidades autónomas, regulan la ejecución de las leyes, el ejercicio de las facultades propias y la organización y funcionamiento de la administración en general. Esto significa que el reglamento contiene también normas jurídicas aún cuando no emane el poder legislativo sino del poder ejecutivo, lo que también conocemos como la facultad cuasi-legislativa del poder ejecutivo.
- e. **Tratados y Convenios Internacionales:** En base a lo que la propia Constitución Política de la República de Guatemala sostiene, a los tratados internacionales no referentes a aspectos de derechos humanos se les confiere cierta equiparidad con las normas de carácter ordinario, siendo así que éstos pueden en algún momento ser aplicados en la legislación guatemalteca.

- f. **Otras Fuentes:** A parte de lo anterior la ley del Organismo Judicial hace mención de otras fuentes que podrían ser utilizadas como complementación y en defecto de la ley, refiriéndose a la jurisprudencia y la doctrina respectivamente.

2.4. Principios del derecho tributario

La Constitución Política de la República de Guatemala, resguarda en ella una serie de garantías a través de las cuales busca resguardar aquel conjunto de derechos fundamentales de los cuales posteriormente se han de derivar todas las normas jurídicas que conformen el sistema jurídico guatemalteco, en una estricta observancia a la legalidad y legitimidad, la primera que consiste en que se debe establecer que cada norma jurídica debe estar en estricto apego y congruencia con la norma fundamental, y la segunda de ellas que consiste en que la norma debe provenir de la necesidad popular y creada para prever y resolver los problemas relativos a la conducta tipificada.

En este sentido, el derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria, y que se encuentra resguardado o regulado en las cartas constitucionales, entonces cabe mencionar que el derecho constitucional tributario conforma una parte del derecho constitucional y que su nombre únicamente se considera tributario por el objeto que busca normar la relación jurídica tributaria.

En base a lo expuesto, La Constitución Política de la República de Guatemala, contiene lineamientos o directrices, en los que el legislador se inspirara para la creación de las normas jurídicas y al mismo tiempo se podrá orientar en la interpretación y aplicación de las normas a casos concretos en los cuales deba de aplicarse.

Estos principios están regulados a lo largo de la norma constitucional, teniendo injerencia directa cada uno de ellos en la actividad tributaria respectivamente, siendo ésta la norma jurídica de mayor jerarquía dentro del ordenamiento jurídico nacional, y que en ella se agrupan estos principios fundamentales que contienen la esencia de todas aquellas normas jurídicas que conforman todo el sistema jurídico, es importante ubicar los principios rectores de la actividad tributaria.

2.4.1. Principio de legalidad

A este lineamiento o directriz también se le conoce como principio de legalidad presupuestaria, la ubicación de este principio se encuentra resguardado en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en su Artículo número 239 mismo que establece lo siguiente: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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



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

Personalmente considero importante citar jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad en su Gaceta No. 11 Página 19 de la sentencia del 03 de febrero de 1989, la cual en base al artículo anteriormente citado prescribe lo siguiente: “el impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como exacciones del Estado y demás 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 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”.

Seguidamente la Constitución Política de la República de Guatemala se refiere a lo que ella misma prescribe como las bases de la recaudación que deben respetarse al momento de decretar los impuestos, siendo la primera base la siguiente:

a) El hecho generador de la relación tributaria: del cual la Corte emitió la siguiente jurisprudencia en su Gaceta No. 31, Página 24 de la sentencia de fecha once de febrero de 1994: “hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para

configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código Tributario dice: El hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado periodo”.

b) Las Exenciones; que según la Corte de Constitucionalidad en la jurisprudencia de la Gaceta No. 27, Página 20 de la sentencia de fecha veintitrés de febrero de 1993, las define como: “... Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen, es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ellos, una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del Estado para impulsar el desarrollo o a favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las

exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no...”

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

c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; al respecto también cabe hacer mención de lo prescrito por la jurisprudencia de la corte de constitucionalidad en la Gaceta No. 31, Página 12 de la sentencia de fecha ocho de febrero de 1994:

“... el Código Tributario...Decreto 6-91 del Congreso de la República en su Artículo 18 identifica al sujeto pasivo como al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable, coincidiendo con la Constitución en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, el Código Tributario en el Artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe con respecto a los obligados de los cuales se verifique un mismo hecho generador, lo que precisa, aun más, en los Artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo código en relación con el responsable. La responsabilidad solidaria en el pago del tributo, por consiguiente, resulta distinta de la responsabilidad profesional que el Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula en la sección sobre infracciones cometidas por profesionales o

técnicos, en el Artículo 95, al atribuir responsabilidad a éstos, solamente si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones. La actividad profesional, solamente puede consistir en regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos del contenido material de la ley, sin darle otro sentido, ni agregar elementos materiales que ni la constitución ni la Ley le dan...”

d) La base imponible y el tipo impositivo; del cual la corte sentenció en la Gaceta No. 8, Página 23 de la sentencia de fecha doce de mayo de 1988, lo siguiente:

“... es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como lo ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura a caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación en relación Estado-contribuyente...”

e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y,

f) Las infracciones y sanciones tributarias: del cual también cabe citar la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad:

"Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación

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

De forma concreta este principio sostiene el hecho de que en ningún momento un impuesto puede ser positivo sin tener una norma jurídica en la cual se fundamente, es decir, que todo tributo existente en el sistema jurídico guatemalteco debe basarse en una norma, entendiéndose aquél cuerpo legal que ha cumplido con todos los requisitos de forma como haber pasado el procedimiento de formación y sanción de la norma, como también que sea acorde a las necesidades de la población, que sea congruente con la Constitución Política de la República de Guatemala.

En inicio este principio es reconocido internacionalmente, por regular en las propias constituciones dicha materia, y ha servido para limitar el poder del Estado al momento de realizar la carga impositiva, buscando siempre evitar toda arbitrariedad por parte del Estado, ésta es una característica de los estados constitucionales de derechos, debido



a que se consagra y respeta el hecho de que ningún funcionario es superior a la norma jurídica, y que tanto gobernados como gobernadores deben someterse a ella y respetarla, tal y como lo prescriben los autores positivistas al manifestar que los que ostentan el poder pueden hacer únicamente lo que la ley les designa, sin embargo los gobernados pueden realizar todo aquello que la ley misma no les prohíba.

Este principio es bastante particular debido que a través de los años es el que mayor auge ha manifestado en la doctrina, calificándole incluso para algunos autores como el **principio común** del derecho constitucional tributario. Debido a que en la mayoría de las cartas constitucionales esta prescripción es tomada en cuenta para regir el sistema tributario, ya que en él se consagra la obligatoria existencia de un estricto apego de todas aquellas normas jurídicas que lleven implícita la imposición de una carga tributaria a la Constitución en particular, en caso contrario, como lo mencioné en el capítulo anterior, sería una norma que podría atacarse de inconstitucional, como bien se sabe por su contenido contrario a la norma fundamental.

2.4.2. Principio de doble imposición interna

Éste es un principio de carácter tributario garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala, en la cual al tenor de su Artículo 243 prescribe lo siguiente: (Tercer Párrafo)... “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. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.



Dentro del tercer párrafo del presente Artículo constitucional, se detalla con claridad el hecho de que un mismo contribuyente esté sujeto al pago de dos o más impuestos de la misma naturaleza, y de un mismo hecho generador, al respecto puedo opinar que el hecho de la existencia de esta doble tributación dentro del sistema impositivo, puede causar cierta inestabilidad en el sistema fiscal, debido a que al momento de realizar un pago doble sobre un mismo hecho generador, lo único que logra es que surja la presión fiscal, concepto que logra identificar de manera clara aquel aumento desproporcionado de la carga fiscal para una parte de la población, teniendo como efecto inmediato, la pobreza de los sectores más vulnerables, como también la proliferación de la corrupción y hasta la inclinación al desempleo y la delincuencia, ya que las oportunidades serian mucho más escasas.

Al mismo tiempo este fenómeno es causante de malestar social, debido a la razón de que no se están respetando los principios consagrados en la Constitución de equidad y justicia social que más adelante tendré la posibilidad de exponer, ahora bien, la génesis de este tipo de fenómeno puede ser diferente, ahora bien, el estudio a través de los años ha podido determinar otros factores, sin embargo, compartiendo personalmente con algunos tratadistas, creo que su principal origen viene a ser el hecho de la creación de normas de carácter tributario en distinto tiempo, o bien la creación por distintos entes como lo es el propio Organismo Legislativo, y las municipalidades, las cuales también crean tasas las que forman parte de la familia de los tributos.

Al respecto la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad en su Gaceta No. 56, Página 18 de la sentencia de fecha diez de mayo de 2000, nos manifiesta lo siguiente:... "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”.

La doctrina al respecto hace mención del hecho de la existencia de tres momentos de suma importancia, el primero de ellos que corresponde a la delimitación del hecho imponible, el cual se refiere de forma directa a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la segunda de ella sería entonces la delimitación de la base imponible, que es aquella que orienta al legislador a fijar el impuesto, tomando en cuenta la capacidad contributiva que pueda tener el individuo para que la carga sea real, justa y posible; y la tercera de ellas es la delimitación de la cuota tributaria, ésta se refiere a la cantidad o cuota individual que cada contribuyente debe responder, tomando en cuenta la posibilidad económica de cada contribuyente, ya que no podría imponerse una cuota general debido a que no todos los contribuyentes tienen la misma posibilidad económica, de este punto parte el principio de equidad el cual debe ser respetado en dicho tipo de delimitación.

Á manera de ejemplo, el autor Santiago de León, expone un caso en el que se visualiza

claramente este fenómeno, y se da en la doble imposición posible en todas aquellas comunidades rurales en las que no existe una delimitación clara y exacta de los linderos de las propiedades situadas entre dos municipios, siendo esta una situación que es bastante común en territorio guatemalteco, ocurriendo el fenómeno que ambos municipios se dan a la tarea de gravarlos con el Impuesto Único Sobre Inmuebles. Sin duda alguna este ejemplo es una doble tributación interna, ya que se está gravando de forma arbitraria dos veces a un mismo sujeto por un mismo hecho generador”.¹⁷

2.4.3. Principio de igualdad

Este principio del derecho tributario enfatiza en determinar la posibilidad o capacidad económica que tiene cada habitante para poder así ser tratado en una situación de igualdad, es decir se enfoca en la igualdad de tratos frente a iguales situaciones o circunstancias, éste es un principio muy ligado al sistema de gobierno de Guatemala el cual al tenor de la propia Carta Magna en su Artículo 140 hace mención en su parte conducente de la existencia de “un gobierno republicano, **democrático** y representativo.”

Este principio en si mismo tiene un espíritu muy fácil de comprender, sin embargo la interpretación del mismo ha causado cierto conflicto entre los tratadistas y aún los legisladores, pues no se han puesto de acuerdo en decidir qué criterio tomar al momento de decidir qué situaciones son desiguales o iguales frente a una misma ley fiscal, es decir que determina la desigualdad entre los contribuyentes al momento de cumplir con una norma impositiva.

¹⁷ Santiago de León, ob.cit; pág. 17.

Esta garantía de igualdad defiende a todo aquel contribuyente que se considere objeto de una diferencia discriminatoria y a la vez perjudicial que no se funde en una diferente capacidad contributiva. De la misma manera podrá invocarse que esté violando el principio de igualdad si se estima que hay diversidad de capacidades contributivas, no obstante, el tratamiento impositivo es igual.

Al respecto la Constitución Política de la República de Guatemala, regula lo siguiente en su Artículo número cuatro: - "Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre si".

En búsqueda de una mejor comprensión, cito la jurisprudencia realizada por la Corte de Constitucionalidad en su Gaceta No.24, Página 14 de la sentencia de fecha 16 de junio de 1992: "el principio de igualdad, plasmado en el Artículo 4º. de la Constitución Política de la República de Guatemala impone que situaciones iguales seas tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas seas tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge..."

La Gaceta No. 59, Página 689 de la sentencia de 04 de noviembre de de 1998 establece:"... La cláusula precitada reconoce la igualdad humana como principio fundamental, que ha sido estimado en varias resoluciones de esta Corte. Al respecto debe tenerse en cuenta que la igualdad no puede fundarse en hechos empíricos, sino se explica en el plano de la ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas, ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica. Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: uno, porque tiene expresión constitucional; y otro, porque es un principio general del derecho. Frecuentemente ha expresado esta Corte que el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes no puede implicar vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias tengan una base de razonabilidad."

La Gaceta No. 59, Página 106 de la sentencia de fecha dieciséis de enero de 2000 agrega que "...en el respeto al principio jurídico del debido proceso, que es un derecho que asiste, en igual proporción a todos las partes que concurren a juicio y es lo que les permite ejercer su actividad con oportunidades equivalentes cada una en su ámbito de actuación..."

Toda la jurisprudencia anterior me lleva a una conclusión común, a determinar entonces la intrínseca relación existente entre el principio de igualdad y los otros principios relativos al derecho tributario, buscando así, mejorar el hecho de encontrar la igualdad entre los sujetos pasivos de un impuesto, por lo que conduce a analizar que la existencia de aquellos impuestos que únicamente afectan a una parte de la población, son desiguales, como también aquellos que al tenor de la jurisprudencia de la Corte de

Constitucionalidad pueden dar un trato desigual a los iguales y un trato igual a los desiguales.

El principio de igualdad funciona entonces según la Corte de Constitucionalidad en las sentencias anteriormente citadas, como una delimitación, el cual establece que la carga tributaria debe ser establecida de una forma proporcional y equitativa, para todos aquellos individuos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma desigual entonces a aquellos que se encuentran en una forma desigual económicamente.

Esto va obligar que los legisladores en un determinado momento no hagan mal uso de juicios discriminatorios al momento de la legislación tributaria y así evitar las arbitrariedades por parte del poder público.

2.4.4. Principio de no confiscación

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República, hace referencia a este principio, y en el cual se prescribe lo siguiente: Protección al derecho de propiedad.

“Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

Cabe hacer mención del hecho de que los constituyentes al referirse a dicho principio tal y como lo manifiesta la Corte de Constitucionalidad en la jurisprudencia del anterior artículo, se refiere a tres aspectos importantes a saber, dentro del cual uno de ellos hace énfasis a la imposición de multas que excedan del valor del impuesto omitido, el



cual es el tema de la presente investigación y en la que se determina que ninguna instancia, ente, u organismo está facultado para poder violar dicha norma al establecer una multa dos mil por ciento superior al impuesto que se omitió, a todas luces se evidencia un artículo totalmente fuera de congruencia con la norma fundamental, es decir falta de legalidad.

Al respecto la jurisprudencia en su Gaceta No. 7, Página 28 de la sentencia de fecha 25 de febrero de 1988, establece lo siguiente: "...Este artículo constitucional contiene diferentes fracciones cuya inteligibilidad puede resultar de su sola lectura aislada, sin que sea necesario deducirlas de otras. La descomposición factorial del artículo daría el resultado siguiente a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. La circunstancia de que en el mismo artículo se incluyan normas que garantizan derechos políticos (a) y derechos a la propiedad (b) con disposiciones relativas al régimen tributario (c y d), no justifica la tesis que... por no incluirse referencia al motivo político no puede estimarse que haya limitación al derecho de la propiedad, confiscación de bienes o multa confiscatoria, ya que, como se ha visto, estos tres aspectos son separados de la norma precisa que figura en la primera parte del citado artículo, por lo que deberá entenderse que el resto de supuestos del mismo (prohibición de confiscar bienes y de imposición de multas confiscatorias y la regulación sobre el monto máximo de las multas confiscatorias) operan en cualquier caso, haya o no haya motivo político. El hecho que este último aspecto, de conocida justificación histórica por las vicisitudes políticas de país, se haya incluido en dicho artículo, no lo

liga necesariamente con las prohibiciones referidas, que tienen inoperatividad para todos los casos, independientemente de sus motivos...”

Este principio de no confiscatoriedad surge de la garantía constitucional al derecho de propiedad, que debe tener el sujeto que se adjudica la competencia tributaria y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado.

En ese sentido, un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante que obtiene un individuo o lo que considera como riqueza, por lo mismo creo que la confiscatoriedad debiera ser analizada tomando en cuenta todas aquellas circunstancias que rodean a cada individuo es decir analizarlo a casos concretos.

“En el mismo orden de ideas se entiende que la palabra confiscar significa el hecho de privar a un individuo de sus bienes y destinarlos al fisco”¹⁸, esto es, desde un punto de vista subjetivo, ahora bien desde un punto de vista jurídico, surgiría la duda en cuanto a la diferencia de los conceptos de contribución y la confiscación, puesto que la primera siempre representa una privación parcial e obligatoria de rentas de un sujeto sin que por esto exista compensación alguna; y si la confiscación representara también esa privación parcial de riqueza, entonces esto significaría tanto como prohibir la existencia de cualquier tributo y del propio deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

2.4.5. Principio de generalidad

El principio de generalidad, básicamente se refiere al carácter de extensión que puede tener el tributo, es decir a todas las personas que éste afecta, y lo general que es,

¹⁸ Cabanellas de torres, Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, pág.85.

debido a que éste deberá ser aplicado a toda la población en general sin importar caracteres sociales que los diferencien, como la etnia, la religión, la edad, el sexo etc., este principio no necesariamente se refiere al hecho de que todas las personas de un Estado que encuadren con el hecho generador deban pagar, sería muy escueto, sino que también se refiere a que ningún ciudadano podrá ser exento del tributo, sin importar qué tipo de privilegio éste pueda tener, sino que una vez encaje como antes dije en el hecho generador se haga sujeto pasivo de la obligación.

Ahora bien existen ciertas excepciones a dicho principio, y son aquellas en las cuales la propia norma jurídica exime a ciertas personas del pago del tributo, pero se basa meramente en aspectos subjetivos, es decir status económico, social o político, un ejemplo claro de este principio es en la exención que tiene el Estado de Guatemala al pago del Impuesto al Valor Agregado, como también se otorgan exenciones en beneficio de ciertas actividades industriales y comerciales que se promueven con fines de regulación económica, a diplomáticos extranjeros, como a personas que se encuentran en una situación económica precaria, en la cual el Estado pierde todo derecho de exigir tributos.

En el mismo orden de ideas pero desde un punto de vista diferente, el principio de igualdad entonces se encarga que en la relación jurídico tributaria no exista ningún tipo de privilegio, como antes lo manifesté, éste busca una igualdad en cuanto a la obligación de tributar, aunque posiblemente la única forma de realizar alguna distinción válida sería el hecho de la posibilidad económica, que desde un punto de vista tributario el Estado no puede imponer una carga tributaria a quien no percibe renta.

2.4.6. Principio de capacidad de pago

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República, contiene lo que es el presente principio tributario y del cual parto para poder exponer dicho lineamiento, 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 de carácter 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. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

En este principio lo que buscó el legislador era que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo que disponga el mismo legislador, al respecto la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad en su Gaceta No. 37, Página 45 de la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995 refiere lo siguiente: “... 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 éste principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez,

establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depura de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago también tiene como presupuesto la personalización del mismo.”

En rigor, el principio de la capacidad contributiva se encuentra presente en la configuración de toda especie tributaria, graduándolas, según sea el caso. Los tributos fundados por este principio son los impuestos, especie que sufre la incidencia del principio en la propia descripción de su presupuesto de hecho.

Por su parte los tributos **graduados** por la capacidad contributiva son las tasas y las contribuciones, pues si bien el presupuesto de hecho de las mismas no es ya manifestación de riqueza, sino un acto de la administración pública, el principio repercute necesariamente en la graduación de la cuantificación de la obligación tributaria.

La capacidad contributiva se da a conocer a través de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo o el patrimonio, que desde óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada.

Así, en virtud del principio de capacidad contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una media de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público. Ahora bien, según análisis doctrinarios sobre la base de tales presupuestos, se afirma que la

capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto para pagar tributos.

Por otra parte, se debe decir que un tributo que pretenda gravar la falta de explotación de bienes bajo el argumento de afectar una renta o rendimiento potencial, es un tributo que no respeta el principio de capacidad contributiva, pues el hecho imponible no estaría configurado por manifestaciones de riqueza alguna, sino por una circunstancia contraria. Es claro que la potestad tributaria no puede ser ejercida para sancionar la falta de explotación de recursos o la capacidad productiva ociosa, pues para ello existen mecanismos sancionadores de los cuales el Estado puede hacer uso.

2.4.7. Principio de propiedad privada

Este como todos los principios de carácter tributario tienen su asidero en la Carta Magna de Guatemala, tal es el caso que la Constitución Política de la República encierra los preceptos del presente principio en su Artículo número 39 el cual prescribe lo siguiente:

Artículo 39.- Propiedad Privada. "Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos".

Al respecto la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad en su Gaceta No. 3, Página 17 de la sentencia de fecha 25 de febrero de 1987 sostiene lo siguiente:"... Este

derecho se garantiza en el Artículo 39 de la Constitución de la República, como inherente a la persona humana. Sin embargo, no es propio de la vida en sociedad el ejercicio absoluto de este derecho. Tal afirmación encuentra también asidero en el principio que la misma Constitución recoge en el Artículo 44, de que el interés social prevalece sobre el particular. Ello en armonía con el principio de dominio eminente del Estado sobre su territorio, según el cual, éste puede ejercer su actividad como ente soberano, para el logro de sus fines, con la amplitud que le permite la Ley fundamental del país. Tales principios se conforman con el contenido del Artículo 40 constitucional, que faculta al Estado para expropiar la propiedad privada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público..."

Este principio va intrínsecamente ligado al principio tributario de protección al derecho de propiedad, debido a que el mismo sustenta la protección a dicho derecho, al respecto como fue citado la Corte de Constitucionalidad al emitir su jurisprudencia hace mención que el interés colectivo prevalecería sobre el interés particular, sin embargo en concordancia con los demás principios éste busca el proteger al sujeto pasivo de lo que podrían ser las arbitrariedades del fisco al momento de la imposición fiscal, tal y como lo realiza el principio de protección a la propiedad privada, y aparte de protegerlo brindarle al sujeto la libertad de disposición sobre los bienes objeto de su propiedad. Se confirma que, el espíritu de este principio se enfoca básicamente el poder brindar protección a los ciudadanos, es decir es Estado crea un mecanismo de protección en su propia contra.

Con la exposición del capítulo anterior, busco enfocarme en aquellas líneas directrices que sirven de inspiración al legislador, al momento de que éste crea normas jurídicas o



las interprete, siendo así, que es de suma importancia la observancia de estos principios, para que toda las normas que sean creadas con posterioridad no adolezcan de ningún vicio, y éstas puedan ser tanto legales como legítimas, teniendo una total congruencia con la Carta Magna guatemalteca, respetando y observando sus preceptos.



CAPÍTULO III

3.1. Sistema tributario

El sistema tributario está conformado por aquel conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. De ello resulta una limitación espacial, la cual consiste en que cada conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud y distribución de sus recursos, de su sistema económico, de sus factores psicológicos, morales y religiosos, etc., y al mismo tiempo consiste en una limitación temporal, por la época en consideración, dado que las normas tributarias deben adecuarse a la evolución económica, implicando su multiplicidad, variabilidad e inestabilidad”.¹⁹

3.2. Tributos

Existen tantos conceptos de tributos como autores hay del tema, sin embargo siempre existe un común denominador al momento de definirlo, al respecto quiero dar inicio con lo referido por la legislación guatemalteca, específicamente el Código Tributario, en su Artículo noveno. Concepto. “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Los autores Ayala y González, sostienen la teoría del tributo como institución jurídica, e incluyen en su definición dicho término, en efecto los autores sostienen que existe una institución jurídica cuando se conoce una serie orgánica de normas que regulan relaciones jurídicas, un conjunto de disposiciones de derecho relativas a relaciones

¹⁹ García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Pág. 59

jurídicas de una clase determinada, admitiendo que el tributo también es una institución jurídica.²⁰

La razón es clara, en los modernos estados de derecho sólo puede crearse un tributo a través de una ley, es el derecho el que crea al tributo mediante normas, esas normas establecen la obligación de pagar el tributo, los sujetos pasivos de la obligación tributaria, el sujeto titular del derecho al tributo y el supuesto de hecho generador de tal derecho.²¹

También se regula su nacimiento a través de circunstancias modificativas y de extinción, etc., por tanto solo existe tributo desde el momento en que existe tal conjunto orgánico de normas, pero, a su vez, este conjunto orgánico de normas regula una categoría especial de relaciones jurídicas, de derechos y obligaciones, integrada en base al concepto anteriormente adoptado, una institución jurídica, la institución jurídica del tributo.

Entre los autores consultados a efecto de poder profundizar de mejor manera en esta institución, quiero citar a la autora Vizcaino quien lo define así: "es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio en virtud de ley".²²

Ahora bien, es cierto que diversas doctrinas se han dedicado a poder explicar de mejor forma al tributo, sin embargo una de las más relevantes en el sistema jurídico guatemalteco, es aquella conocida como la doctrina moderna que admite generalmente,

²⁰ Pérez González, J.L. Curso de Derecho Tributario, Pág. 190

²¹ Ibid. pág.190

²² García Vizcaino, ob.cit; pág. 41

siguiendo un concepto elaborado por Gianini, que el tributo se define por las siguientes características, enumeradas a continuación;

1. Son prestaciones debidas, por mandato de la ley, a un ente público. Es decir, el deber de pagar el tributo es un deber surgido y prefijado por la ley.
2. Encuentra su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado, son ingresos de derecho público.
3. Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas".²³

Otro concepto también citado por uno de los tratadistas consultados es el que se recoge de la obra de la autora el cual define al tributo de la siguiente manera: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".²⁴

Puedo seguir citando autores, sin embargo el concepto de tributo siempre se concentrara en supuestos generalizados, personalmente construyo una definición de tributo la cual queda de la siguiente forma:

"Tributo, es aquella prestación la cual el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, exige del contribuyente con el objetivo de poder realizar las funciones fundamentales de éste, que comúnmente se enfocan en la prestación de los servicios públicos, en el funcionamiento propio del aparato y para el cumplimiento de todos aquellos fines pre-establecidos." Definición que conformo de las diferentes características adoptadas en

²³ Giannini, A.D. Instituciones de Derecho Tributario, págs. 58-60

²⁴ García Vizcalno, ob.cit; pág. 43.

las distintas escuelas existentes, pero que personalmente considero apropiada al sistema jurídico guatemalteco.

3.3. Clasificación de los tributos

Luego de haber expuesto el concepto de tributo, observándolo desde distintas posiciones doctrinales, y aceptándolo como un ingreso coactivo que tiene el Estado, vale la pena hacer mención que la clasificación tanto doctrinaria como la establecida en el derecho positivo deviene directamente de dichas doctrinas y no son más que distintas especies de un mismo género, que se produjeron por la existencia de distintos fenómenos, tanto externos al tributo mismo, como propios o característicos de éste, al respecto y como lo muestra el Código Tributario guatemalteco, quiero hacer una descripción de las distintas clases de tributos, partiendo como bien lo mencioné de la clasificación legal:

Código Tributario. Artículo 10. (Reformado por el Artículo dos del Decreto 58-96 del Congreso de la República). Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

3.3.1. El impuesto

De la misma manera cabe mencionar que el impuesto ha sido objeto de estudio de varios tratadistas, por lo tanto el encontrar una definición común, sería un tanto dificultoso, puesto que es imposible concurrir con distintas teorías que lo explican, sin embargo, me es pertinente poder citar a ciertos autores que a mi criterio definen de una forma clara y sencilla a este tributo, haciendo la advertencia que aunque las definiciones variaren en su estructura los elementos que las conforman son los mismos.

Otro autor lo define así: “el impuesto es la prestación exigida por el Estado a todos aquellos sujetos que se encuentra en las circunstancias denominadas legalmente como hecho generador, siendo estas ajenas a la actividad que el Estado deba realizar directamente para con el sujeto obligado”.²⁵

Personalmente defino al impuesto como: Es un tributo de carácter ordinario o extraordinario, el cual consiste en que el Estado a través de su poder de imperio lo crea a través de un procedimiento legal establecido y realizado por el Organismo Legislativo, y que tiene como fin principal la obtención de recursos, para la realización del quehacer estatal.

Al respecto el Código Tributario lo regula de la siguiente manera: Código Tributario.

Decreto 6-91 del Congreso de la República:

Artículo 11. Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Vale la pena hacer mención de ciertas características comunes de este tributo del cual la mayoría de expositores doctrinales lo sostienen, aunque algunos lo hayan debatido y formulado una caracterización más personal, en este caso tomaré los comunes”.²⁶

- a) El impuesto se establece en virtud de una norma jurídica.
- b) El impuesto busca ser satisfactor de las necesidades sociales que debe cumplir el Estado.
- c) El impuesto generalmente se representa pecuniariamente.

²⁵ Santiago de León, Erick Gustavo, ob.cit; pág. 129.

²⁶ Santiago de León, Erick Gustavo, Derecho Financiero, pág.130.

- d) El Estado no responde individualmente con una contraprestación por la obtención del impuesto.

Doctrinariamente existen muchas clasificaciones de los impuestos, por lo tanto vale la pena hacer mención únicamente de los que considero son los más utilizados didácticamente según los autores Villegas y Santiago de León.²⁷

- a) Impuestos internos: son aquellos que el Estado logra percibir dentro del territorio donde de ejerce soberanía.
- b) Impuestos externos: son aquellos que el Estado percibe siempre dentro del territorio donde ejerce su soberanía, pero en actividades con entes o personas internacionales, generalmente en los pasos fronterizos.

Según la forma en que se tributa hay:²⁸

- a) Impuestos en especie
- b) Impuestos en moneda.

Según su permanencia hay:²⁹

- a) Ordinarios: Son aquellos impuestos los cuales se consideran que son permanentes debido a que son utilizados de manera constante.
- b) Extraordinarios: Son aquellos impuestos con características de temporales o transitorios, los cuales surgen con un objetivo que es determinado y de forma temporal.

²⁷ Santiago de León, Erick Gustavo, ob.cit; pág. 130

²⁸ Ibid.

²⁹ Ibid.

Según a quién se les recarga hay:³⁰

- a) Impuestos directos: Éstos son los que recaen de forma directa a los bienes patrimoniales de las personas, lo que hace que se pueda individualizar al contribuyente.
- b) Impuestos indirectos: Éstos son los que no necesariamente se recargan sobre el patrimonio del sujeto, sino que se recarga de forma directa por algún acto externo que se encuadra en un hecho generador, y quien se convierte en responsable es la última persona quien consume el producto o el servicio.

3.3.2. La tasa

Este tributo es uno de los más debatidos en la actualidad debido a que el mismo ha sido analizado por los tratadistas desde distintos puntos de vista como el jurídico, político y social, al respecto existen dos concepciones de la tasa una tradicional o antigua y una moderna a las cuales me referiré de forma sumaria, pero con el propósito de comprender claramente a dicho tributo.

La concepción tradicional básicamente se enfoca en que la tasa se paga en concepto de una contraprestación, a qué se refiere con esto?, es decir que el Estado percibe la misma como pago de la prestación de un servicio público.

Esta concepción será útil desde un punto de vista bastante práctico, debido a que se utiliza únicamente para hacer la **diferencia entre la tasa y el impuesto**. El problema en esta concepción básicamente estriba en el hecho de querer estudiar a la tasa desde un punto de vista jurídico, por qué razón, debido a que nos conduce a verla no como un

³⁰ Ibid. pág. 133

tributo sino que como un precio, y a la relación jurídica entre el particular y el Estado como una relación de derecho privado, ya que lo único que se encuentra es el hecho de que un sujeto demanda y paga por un servicio.

La corriente moderna en dicotomía con la anterior corriente, sustenta el hecho de que la tasa no es un pago por un servicio que naturalmente se presta de forma personal a un sujeto específico, sino que lo define entonces como un tributo que es exigido por el Estado en ocasión de que éste preste un servicio, lo cual se define en la ley como un presupuesto de hecho para cobrarlo, es decir en resumen que éste tiene una relación intrínseca con la estructura de las normas tributarias y de la relación jurídico-tributaria a la tasa.

Esta teoría es atinada, ya que sin duda alguna la fuente de la tasa se encuentra en la Ley, y siempre que ésta haya definido un presupuesto de hecho para hacer el cobro de la tasa, ya sea la prestación de un servicio público u otro, allí surge automáticamente la tasa.

Regularmente este tipo de tributos son regulados en Guatemala por entes autónomos como las municipalidades, y sin duda alguna se han convertido en una fuente infaltable para éstas, aunque este tributo en sí no represente una cantidad considerable para ellas, debido a esto es que en pocas ocasiones se le ha brindado la importancia que requiere este tributo, y se ha mantenido aún en discusión su real posicionamiento.

Citando a los autores Pérez y González, la definen como: Un tributo que se establece expresamente por la ley a favor del Estado u otro ente público y exigible cuando se presta un determinado servicio, siendo el prestatario el obligado al pago del tributo. Con

independencia de que el servicio efectivamente no se presta de forma individualizada se procederá a la devolución de la tasa que se hubiere exigido”.³¹

Para Villegas tasa es: “tributo cuyo hecho generador esta integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”.³²

Doctrinariamente la tasa tiene las siguientes características:

- a) Es un servicio el cual únicamente podrá ser prestado por el Estado, salvo aquellas excepciones en las cuales éste haya realizado un trámite de concesión.
- b) El servicio que el Estado presta como contraprestación debiera ser un servicio divisible en los pobladores.
- c) El servicio prestado por el Estado debe ser completo como el pago realizado por el particular. La voluntad es el servicio ha de ser requerido por el contribuyente.
- d) El servicio se realiza en virtud de un contrato”.³³

La doctrina también clasifica a la tasa en dos formas las cuales son:”³⁴

- a) Tasas fijas: Son aquellas que no van a variar en el monto solicitado y se van a utilizar de forma continua.
- b) Tasas variables: Son aquellas las cuales varían en el monto, y que verifican como parámetro las ventajas que éstas prestan a los vecinos.

³¹ Pérez González, ob.cit; Pág. 199

³² Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; Pag.90

³³ Ibíd. págs. 91-93.

³⁴ Ibíd. págs. 95-96



3.3.3. Los arbitrios

Al respecto la legislación guatemalteca en materia tributaria lo regula de la siguiente manera: Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Artículo 12. Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

Este tributo es un tanto complejo, por la razón de que doctrinariamente no está muy tratado, al mismo tiempo al haber visto la redacción de la legislación guatemalteca, comprendemos que es un tributo puramente municipal, como uno de los mejores ejemplos de éste tributo encontramos al boleto de ornato, que básicamente es un tributo creado por el Congreso de la República, pero que su principal beneficiario son las municipalidades

Entre las características establecidas en el Código Tributario, Artículo 12 están:

- a) Es un tributo creado por el Congreso de la República que recae positivamente en las municipalidades.
- b) En este tipo de tributo no existe una contraprestación.

3.3.4. Las contribuciones especiales

Este tipo de tributo se basa efectivamente en el hecho de que el Estado los obtiene con el objeto de brindar beneficios colectivos o bien individuales, y los cuales se basan de forma concreta en la realización efectiva de obras públicas, gastos públicos y actividades especiales que lo que buscan efectivamente es brindarle un beneficio material para los vecinos que lo tributaron.

Es un tributo que regularmente es recaudado a nivel municipal, es decir por las municipalidades, y su característica esencial es el hecho de la existencia de un beneficio que se deriva de la realización de una obra pública, o algún servicio estatal especial, que lleve consigo la satisfacción de interés colectivo o ventajas personales.

El carácter de este tributo es muy noble, debido a que en todo momento el legislador busca beneficio colectivo al futuro o futuros obligados y con ello logra que exista un beneficio común, al mismo tiempo es importante debido a que el pago de la misma tiene una ventaja directa y palpable y crea un bienestar psicológico al obligado, es contraposición con el impuesto, en el cual no se sabe en qué se era utilizado directamente lo tributado por el contribuyente, al respecto la legislación nacional regula lo siguiente:

Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República. Artículo 13. "Contribución especial y Contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante el hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales".

Sin duda alguna, la definición del Código Tributario sobre este tributo es clara, y se refiere de forma concreta al tributo que tiene nombre y apellido, es decir, que el contribuyente al momento de tributar, sabe con certeza en dónde se invertirá lo que tributó, no quedando incierta su aportación.

3.3.5. Contribuciones especiales por mejoras

Según el autor Villegas, es un tributo el cual provoca un beneficio a los contribuyentes, derivado de la realización de obras públicas, sirviendo como una complacencia de

necesidades específicas con beneficio de carácter un tanto particular y especial disfrutado por determinados administrados".³⁵

Algo que es importante resaltar en la contribución por mejoras, es el hecho de que el contribuyente recibe un beneficio directo a sus inmuebles con la obra pública, elevando así el valor del mismo convirtiéndose así en un concepto mejor conocido como **plusvalía**, y así se estima equitativo el hecho que el individuo tribute por el beneficio obtenido. Al respecto el Código Tributario Artículo 13. Segundo párrafo. Regula lo siguiente: Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Es imprescindible el tocar el tema de los tributos en esta investigación, dado que estos constituyen la fuente principal de ingresos del Estado, y por medio del cual se cumple la realización de su fin primordial, sin embargo, es importante enfatizar que el abuso en su obtención también crea impunidad de parte del propio Estado, por lo que es de suma importancia poder señalarlo, y buscar evitar a través de su señalamiento que dichas prácticas sigan dándose, y evitar así la impunidad.

³⁵ Villegas, Héctor, ob.cit; pág. 106

CAPÍTULO IV

4.1. Relación jurídica tributaria

En la rama del derecho tributario se considera de suma esencialidad a la relación jurídica tributaria, la cual se ha logrado identificar como su punto más importante, su núcleo en otras palabras, para los tratadistas la importancia de ésta se da porque es precisamente esta relación la concepción jurídica del fenómeno tributario, por lo mismo su estudio es el que le brinda consideración al derecho tributario como una rama con independencia funcional como antes lo manifesté.

Al efecto el tratadista Fenech define a la relación jurídica tributaria como: “el vínculo jurídico, regulado por normas tributarias, nacido en virtud de acto de imposición legítimo, dictado por funcionario competente, y por el que se liga a la administración fiscal con una de sus administrados”.³⁶

Oportunamente defino a la relación jurídica tributaria como: aquel vínculo jurídico, que existe y se perfecciona entre dos sujetos uno de denominado sujeto activo que en este caso su titular siempre es el Estado, y el otro denominado sujeto pasivo, quien podrá ser cualquier persona que encaje en el hecho generador del tributo.

Esta relación jurídica tributaria, naturalmente brinda a los sujetos derechos como también obligaciones y se perfecciona como lo mencione desde el momento en el cual el sujeto pasivo encuadra en el hecho generador de la obligación.

³⁶ Blanco Ramos, Ignacio, Derecho Tributario, Pág. 46.

4.2. Sujetos de la relación jurídica tributaria

Sin duda alguna los sujetos de la relación jurídica tributaria surgen desde el momento en el cual se logra identificar al hecho generador de la relación jurídica, confiriéndoles este a cada uno de ellos tanto derechos como obligaciones para su perfeccionamiento.

La normativa legal al respecto regula los siguientes sujetos, de los cuales parto en la siguiente exposición:

4.2.1 Sujeto activo

Inicialmente en la propia legislación nacional es decir el Código Tributario, establece que el sujeto activo, el acreedor, la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación, únicamente puede ser el Estado, al respecto la norma estipula lo siguiente:

Código Tributario. Artículo 17. Sujeto Activo: Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Sin más que aportar a dicho sujeto concretizo que es únicamente el Estado el encargado de poder captar los recursos aportados por el contribuyente, facultad que éste obtiene por mandato legal.

4.2.2. Sujeto pasivo

En dicotomía con el sujeto activo, éste única y exclusivamente podrá ser un particular y no así el Estado, ya que no se podría concebir el hecho de que entre los organismos y órganos que conforman al Estado pudiera existir uno que estuviera obligado con otro al pago de los tributos, si en algún momento sucediera fuese éste un movimiento totalmente ficticio y no una operación financiera real.³⁷

³⁷ Pugliese, Mario, Instituciones del derecho financiero. Pág. 37.

Al respecto la norma legal regula lo siguiente; Código Tributario. Artículo 18. Sujeto de la obligación tributaria. "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable".

El obligado al cumplimiento de la prestación tributaria frente al acreedor tributario, recibe el nombre de sujeto pasivo.

El deudor tributario es titular de un deber de prestación que se contrapone al derecho de crédito del acreedor tributario.

Al respecto la propia norma jurídica señala ciertas subdivisiones de los sujetos pasivos los cuales adquieren hasta cierto momento tanto derechos como obligaciones, entre ellos están:

- a) El Contribuyente
- b) El sustituto
- c) El responsable solidario

4.2.3. El contribuyente

Al respecto la norma jurídica lo reconoce como aquella persona que aunque no tenga capacidad legal para poder ser ciudadano, está obligado al pago de los tributos indirectos, es decir es el principal obligado del cumplimiento de una norma impositiva por el hecho de que encuadraren en el tipo del hecho generador.

A manera de ejemplo de este sujeto quisiera citar el tributo del impuesto al valor agregado, mismo que recae en toda aquella persona, sin importar edad, sexo, religión,

o cualquier otro calificativo, que consuma cualquier producto o que se beneficie de cualquier prestación de un servicio.

Al respecto la ley ordinaria guatemalteca regula lo siguiente en el Código Tributario. Artículo 21. Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

4.2.4. Sustituto

Son aquellos sujetos que aunque no hayan encajado en el hecho generador, por una o varias razones objetivas sustituirán al sujeto pasivo, liberando así al principal obligado del cumplimiento de la obligación tributaria.

Desde otra perspectiva, el sustituto es el sujeto que ocupa el lugar del sujeto pasivo temporalmente, únicamente con el objeto de cumplir con su obligación tributaria, sin que esto signifique que el sujeto pasivo se exima de forma definitiva de la obligación, sino que es en resumidas cuentas quien se encarga de hacer el pago de otro.

4.2.5. Agentes de retención y agentes de percepción

Como responsables de la retención y percepción de los tributos se encuentra a los agentes de retención y percepción, mismos que el Código Tributario los define de la siguiente forma:

Artículo 28. Agente de retención o de percepción. Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que

intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Entonces se entiende que los:

- a) Agentes de retención; son aquellos que su labor es la de retener una cantidad de dinero que se dispone para el fisco, es decir el tributo y,
- b) Agentes de percepción; aquellos que en nombre de la entidad tributaria, se dan a la tarea de percibir los tributos en nombre del Estado, los cuales posteriormente lo entregan al fisco.

4.2.6. El retenedor

La figura del retenedor básicamente realiza la labor del sustituto, con la diferencia de que éste no adquiere las obligaciones de aquél, sino que únicamente funge como intermediario entre el contribuyente y el Estado, sin que el obligado pierda su relación obligacional.

Este sujeto al mismo tiempo tiene las características de que es creado por la ley, como también de que se convierte en deudor principal, toda vez que el contribuyente al momento de realizar el pago con él, allí mismo se libera y cumple con su obligación, pero también allí surge la obligación del agente, por lo que su finalidad esencialmente se basa en facilitar la recaudación de tributos para el fisco, teniendo un efecto liberatorio para el contribuyente.

Con anterioridad, se expuso lo relativo a los sujetos que conforman la relación jurídica tributaria, y la importancia que adquiere cada uno de ellos en el papel que les corresponde, tanto lo que realiza el Estado como sujeto activo en ejercicio de su poder

de imperio al recaudar los tributos, como la labor responsable y concientizadora que realiza el contribuyente como sujeto pasivo al momento de pagarla. Todos los anteriores son parte importante del funcionamiento del aparato administrativo, y del cumplimiento de sus fines, desde el pago de una tasa que realiza una contribuyente que sirve para poder mejorar el ornato de la ciudad a la que pertenece, hasta el pago de impuestos de las transnacionales que figuran una fuente importante de ingresos al Estado, para poder cumplir con ese fin principal y supremo que es el bien común, que como bien se sabe, es una partida bastante compleja.

4.3. El Poder Tributario

Como poder tributario se concibe a la manifestación de la soberanía tributaria que el Estado posee, y que es inherente a su soberanía política.

El autor Blanco define al poder tributario como; “el poder de imposición que tiene el Estado, o la posibilidad de hecho y de derecho que tienen los entes públicos territoriales para establecer impuestos”.³⁸

Del análisis de distintas definiciones encontradas sobre el tema, como también de las doctrinas que los sostiene, personalmente me permito definir al poder tributario así: Es aquella facultad o poder que tiene el Estado para poder así crear unilateralmente tributos, los que se perciben cuando un sujeto encuadre en un hecho generador y que oportunamente podrán ser exigidos de manera coactiva ante su falta de cumplimiento por dicho sujeto obligado, y que únicamente serán ejercidos en las personas que se encuentran bajo la soberanía del Estado, tanto territorial como individual.

³⁸ Blanco Ramos, Ignacio, ob.cit; Pág. 22.

Objetivamente es fácil comprender el hecho de que el poder tributario tiene su razón de ser en la necesidad de cubrir el valor de las necesidades públicas, para lo cual se hace la tributación el medio más idóneo y adecuado, éste tiene su manifestación con el establecimiento legal de los tributos y termina con la exigencia del pago de multas hasta poder llegar a la coacción si esto fuera necesario, aunque en nuestro país este tipo de mecanismo no es tan común si se da.

Entre las características más importantes del poder tributario me es de suma importancia señalar las siguientes:

- a) Su carácter originario: debido que lo posee el Estado desde el momento en el cual éste adquiere soberanía política.
- b) Su carácter irrenunciable: es irrenunciable debido que ésta se establece en una norma jurídica y se concibe como expresión de la conciencia colectiva del poder público.
- c) Su carácter abstracto: es abstracto debido ya que existe aún antes de ser ejercitado.
- d) Su carácter imprescriptible: debido a que el poder tributario no prescribe al pasar del tiempo.
- e) Su carácter territorial: debido a que funge únicamente en el territorio soberano del Estado promotor.
- f) Su carácter legal; el poder tributario tiene su fundamento en una norma jurídica, misma que le brinda la validez necesaria para que pueda alcanzar el carácter coactivo.³⁹

³⁹ Blanco Ramos, Ignacio, ob.cit; Pág. 23.

Al respecto del ejercicio del poder tributario y como antes lo expuse, corresponde al Estado ejecutarla o cumplirla, por ello el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, prescribe lo que se conoce como el Principio de Legalidad, y dentro del cual se dispone al Organismo encargado por mandato constitucional, de poder decretar los tributos.

Como anteriormente lo cité, se comprende que entre las funciones constitucionales que posee el Congreso de la República ésta la de ser creador de tributos, como también de establecer las bases de su recaudación, mismas que al tenor del citado artículo al momento de establecerse es necesario observar ciertas características tal como el hecho de que cuando se legisle en aspectos tributarios sea necesario la observancia de la justa distribución de las cargas tributarias, para que éstas sean posibles a los contribuyentes, es decir que las mismas se logren ajustar a la capacidad económica de cada contribuyente, siendo así, que si una persona tiene mayores posibilidades económicas, contribuya de esa misma forma, y quien tenga menores posibilidades, lo haga de la misma manera, todo esto con el objeto de que el sacrificio sea igual para todos los contribuyentes.

Una vez entendido lo relativo a esta facultad que tiene el Estado, de la creación de la carga impositiva, es oportuno hacer mención que el organismo estatal encargado del decreto de esos tributos, como bien sabido es que es el Congreso de la República, en la creación de las normas ordinarias, y en cumplimiento de preceptos constitucionales tal y como lo prescribe el Artículo 253 constitucional refiriéndose a la autonomía municipal, da lugar a entes autónomos, como lo son las municipalidades para poder crear los recursos, sostenerse y disponer de ellos, todo a través de lo regulado en el

Código Municipal, específicamente en su Artículo tres en donde se le faculta para la creación de reglamentos y ordenanzas, propias para obtener recursos, como también en el título VI y Capítulo I que se refiere a las finanzas municipales, y dentro del cual se norma todo lo relativo a lo que constituyen ser ingresos por parte del municipio. Por tal razón considero necesario el puntualizar en la facultad antes mencionada.

4.4. Facultad municipal de obtener y disponer de recursos.

Dentro de los preceptos resguardados en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en el Artículo 253, se encuentra regulada la autonomía municipal, institución que considero de suma importancia mencionar dentro del presente Capítulo, ya que derivada de las funciones que constitucionalmente se le han otorgado a este ente autónomo, es decir la municipalidad, es que surge la posibilidad de realizar el análisis jurídico que oportunamente sería un tanto trascendental dentro de la presente investigación, por lo anteriormente expuesto, prosigo entonces citando el artículo en mención, el cual refiere lo siguiente:

Artículo 253. Autonomía Municipal.- Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas.

Entre otras funciones les corresponde:

- a) Elegir sus propias autoridades;
- b) **Obtener y disponer de sus recursos;**
- c) Atender a los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios.

Para los efectos correspondientes emitirán las ordenanzas y reglamentos respectivos.

Del anterior artículo realizo el análisis, de que entonces, el hecho de que el municipio como ente autónomo tenga la facultad de poder obtener y disponer de sus propios recursos, que sin duda alguna éstos lo deberán hacer a través de la creación de ordenanzas y reglamentos, esta obtención en ningún momento podrá tergiversar, disminuir, restringir o violar a la Constitución Política de la República de Guatemala, tal es el caso de la creación de tasas municipales que también son tributos o de la imposición de multas administrativas, todas éstas deben estar siempre en congruencia con los principios de equidad y justicia tributaria regulados en el Artículo 239 constitucional, o como también lo regula el Artículo 255 constitucional

La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 48, página 25 de la sentencia del 20 de mayo de 1998, se refiere al respecto: "...es cierto que la Constitución (Artículo 253) concede autonomía a los municipios de la República, es decir, que les reconoce capacidad para elegir a sus autoridades y de ordenar, atendiendo el principio de descentralización que recoge en su Artículo 224, parte importante de lo que son asuntos públicos, pero eso, en manera alguna, no significan que tengan carácter de entes independientes al margen de la organización y control estatal. Por consiguiente, las municipalidades no están excluidas del acatamiento y cumplimiento de las leyes generales, como lo expresa el Artículo 154 constitucional..."

"Es indiscutible que al tenor de los artículos 253 y 255 de la Constitución, los municipios tiene facultad de obtener y disponer de sus recursos, debiendo, las respectivas corporaciones municipales, procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios para poder realizar las obras y prestación de servicios a los vecinos; sin embargo, tal captación, sentencia el precepto constitucional, debe ajustarse a lo

establecido en el artículo 239 de la ley suprema, ley ordinaria y a las necesidades de los municipios...”

Como anteriormente lo cité, el Congreso da la facultad a los municipios, como entes autónomos de poder emitir sus propias ordenanzas y reglamentos, en base a lo regulado en el Código Municipal:

Artículo Tercero. Autonomía. En ejercicio de la autonomía que la Constitución Política de la República garantiza al municipio, éste elige a sus autoridades y ejerce por medio de ellas, el gobierno y la administración de sus intereses, obtiene y dispone de sus recursos patrimoniales, atiende los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción, su fortalecimiento económico y la emisión de sus ordenanzas y reglamentos. Para el cumplimiento de los fines que le son inherentes coordinará sus políticas con las políticas generales del Estado y en su caso, con la política especial del ramo al que corresponda.

Ninguna ley o disposición legal podrá contrariar, disminuir o tergiversar la autonomía municipal establecida en la Constitución Política de la República.

Ciertamente se garantiza esta facultad municipal de la emisión de reglamentos para la obtención de recursos, mismos que siempre deben ser basados y en congruencia con el principio de legalidad regulado tanto en la Constitución como también en el Código Municipal que al respecto prescribe: Artículo 101.- Principio de Legalidad. La obtención y captación de recursos para el fortalecimiento económico y desarrollo del municipio y para realizar las obras y prestar los servicios que se necesitan, deben ajustarse al principio de legalidad que fundamentalmente descansa en la equidad y justicia tributaria.



Es prohibida la percepción de ingresos que no estén autorizados. Cualquier cobro que se haga bajo este criterio, debe ser devuelto al contribuyente, previa solicitud al Consejo Municipal el que antes de autorizar la devolución comprobará el extremo del cobro indebido.

Por lo tanto, en conclusión de lo anterior, es indispensable que toda ordenanza y reglamento emitido por los Consejos Municipales, y que dentro de éstos se regule lo que es la obtención de recursos y su administración, deben ajustarse y ser congruentes con los preceptos constitucionales en la materia, caso contrario y al tenor de la propia norma fundamental dichos reglamentos u ordenanzas podrán ser atacadas de nullos de pleno derecho y consecuentemente de inconstitucionales, ya que su promoción no se hace respetando la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala sobre cualquier otra norma.



CAPÍTULO V

5.1. Inconstitucionalidad en el reglamento emitido por la municipalidad de Guatemala por la imposición de multas de carácter confiscatorio.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, dentro del conjunto de lineamientos o directrices que inspiran las normas para crear, interpretar y aplicar la misma, se encuentra en el Artículo 243 el que regula el principio constitucional de capacidad de pago, el que en su parte conducente establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, instituyendo de forma clara y precisa, la prohibición de todos aquellos tributos que tengan carácter de confiscatorios, sin duda alguna el carácter interpretativo de las palabras tributos confiscatorios, se enfoca directamente en aquellos tributos, que recaen y que atentan llanamente contra el derecho de propiedad que constitucionalmente le es inherente al individuo particular, es decir gozan de esa facultad de que los bienes particulares jamás podrán ser confiscados o retenidos.

Notoriamente la Carta Magna le brinda protección al derecho de propiedad, puesto que al igual que otros derechos éste se encuentra consagrado dentro de su Artículo 39.- Propiedad Privada. "Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.

El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos".

Claramente la norma fundamental brinda protección al derecho de propiedad del individuo, aunque esta encuentre ciertas limitaciones que deben observarse.

Este derecho de todo ser humano significa que todos podemos adquirir bienes y ser dueños de ellos. Y al mismo tiempo podemos disponer de estos bienes y de todas nuestras pertenencias como mejor nos parezca; siempre que respetemos las leyes ya que el Estado nos garantiza este derecho para lograr el beneficio individual del propietario de los bienes, y también para alcanzar el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos, o sea el bien común. Este derecho de propiedad privada no es un derecho absoluto ni incondicional, por el contrario tiene limitaciones legales y sociales. Cualquier persona puede hacer uso de este derecho de propiedad siempre que con ello no perjudique a los demás integrantes de la sociedad. La propiedad privada es un derecho humano individual en función social, es decir que debe servir a su dueño, pero también a la sociedad, al pueblo”.⁴⁰

Al respecto cito la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad la que dispone en su Gaceta No. tres, Página 17, de la sentencia de fecha 25 de febrero de 1987, lo siguiente: “Este derecho se garantiza en el artículo 39 de la Constitución Política de la República, como inherente a la persona humana. Sin embargo, no es propio de la vida en sociedad el ejercicio absoluto de este derecho. Tal afirmación encuentra también asidero en el principio que la misma Constitución recoge en el artículo 44, de que el interés social prevalece sobre el interés particular. Ello en armonía con el principio de dominio inminente del Estado sobre su territorio, según el cual, éste puede ejercer su

⁴⁰ De León Carpio, Ramiro, Catecismo Constitucional, Pág.54



actividad como ente soberano, para el logro de sus fines, con la amplitud que le permite la ley fundamental del país. Tales principios se conforman con el contenido del artículo 40 constitucional, que faculta al Estado para expropiar la propiedad privada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público...”

Ahora bien, si bien es cierto que este derecho no es absoluto, y que tiene limitaciones que deben respetarse, es importante mencionar que estas limitaciones están claramente establecidas en la Carta Magna, y que asimismo no es aplicable a aquellas normas que pretendan, restringir, menoscabar o violar dicho derecho.

En el mismo sentido, el Artículo 41 de la Carta Magna, al unísono hace referencia a la particular prohibición, estableciendo en su parte conducente, la prohibición de la imposición de multas con carácter confiscatorio (es decir aquellas que por ser superiores al impuesto omitido atenten contra el derecho de propiedad del contribuyente), y haciendo el agregado que las **multas** en ningún caso podrán exceder del impuesto omitido, interpretando el artículo precedente como una garantía al derecho de propiedad.

En virtud de lo anterior, ante la observancia de acontecimientos notoriamente ilegales e ilegítimos, se hace necesario realizar el señalamiento en cuanto al carácter confiscatorio de multas impuestas por órganos autónomos del Estado, tal es el caso de las multas impuestas por la Municipalidad de Guatemala, dentro del acuerdo municipal número Com. 025-05: que establece el “Reglamento para la prestación de servicio de taxis, en el municipio de Guatemala”, respecto a su Artículo número 27 romanos II Literal g), refiriéndome a que viola de manera directa el Artículo 41 de la Constitución

Política de la República de Guatemala, al establecer multas que sobrepasan en un 2000% el impuesto omitido.

Vale analizar, en relación a la implementación de dicho reglamento, debido al carácter confiscatorio de la multa del artículo señalado, y la inconstitucionalidad de éste por no ser congruente con los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, al emitir normas que atentan contra la propiedad privada del particular.

Al respecto me es pertinente establecer el significado de **multa** lo cual según el diccionario enciclopédico ilustrado establece las siguientes definiciones;

- 1) "pena pecuniaria impuesta por la autoridad policial, gubernativa o judicial al autor de un delito o falta".⁴¹
- 2) "Es aquella pena pecuniaria impuesta al infractor por el incumplimiento de una obligación".⁴²
- 3) "Pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía o por incumplimiento contractual".⁴³

Como bien se entiende el significado de dicha palabra, se establece entonces que la multa responde a la sanción impuesta por el órgano administrativo, debido a la falta de cumplimiento de una obligación impositiva, cualquiera que esta sea, siempre y cuando se encuentre regulada en la norma la aplicación de la sanción por su incumplimiento.

⁴¹ Diccionario Enciclopédico Ilustrado, Océano Uno, Pág. 1082.

⁴² Ibid. Pág. 1082

⁴³ Cabanellas de Torres, Guillermo, ob.cit; Pág. 260

Al respecto se refiere la norma constitucional, al normar en el Artículo número 41 en su parte conducente, “la prohibición de la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

La norma constitucional es clara respecto al exceso del cobro de la multa, siendo ésta superior al impuesto omitido, consecuentemente al imponerse y perfeccionarse ésta, le da un carácter **confiscatorio**, entonces, qué se entiende por confiscación?, según el tratadista Guillermo Cabanellas, refiere lo siguiente “Es aquella adjudicación que se hace el Estado de la propiedad privada más que por causa de delito. Este robo decretado por el poder público, como impunidad establecida en el mismo, es una de las penas o medidas que ha suscitado mayor odiosidad siempre, aunque pueda configurar el único resarcimiento posible en determinados casos”.⁴⁴

Sin más preámbulos y en base al análisis efectuado sobre el reglamento y habiendo especificado la problemática, es pertinente hacer los señalamientos en cuanto al tema se refiere, por lo cual creo que existe la necesidad de la inmediata revisión y derogación del Artículo 27 del reglamento identificado como acuerdo No. COM-025-05, emitido por el Concejo Municipal de Guatemala, departamento de Guatemala, identificado como “Reglamento para la prestación del servicio de taxis en el municipio de Guatemala”, y en el cual en el Artículo número 27 numeral romanos II literal g) establece textualmente lo siguiente;

II. Multa administrativa de dos mil quetzales (Q 2.000.00) por:

⁴⁴ Cabanellas de Torres, Guillermo, Ob.cit; Pág. 85.

- a) Circular en un vehículo identificado como taxi que no esté registrado y autorizado por la autoridad de tránsito correspondiente para prestar el servicio.
- b) Conducir un taxi o un vehículo identificado como taxi, sin que el piloto esté registrado y autorizado por la autoridad de tránsito correspondiente.
- c) Mantener en servicio taxis, cuyos modelos hayan vencido.
- d) Portar o presentar documentos alterados o falsificados extendidos o requeridos por EMETRA.
- e) Duplicar número de registro asignado por EMETRA y utilizarlo en dos o más vehículos.
- f) No asistir a revisiones correspondientes, en el lugar, día y hora señalados por EMETRA.
- g) **No pagar la tasa de revalidación mensual de la tarjeta de operación de taxi.**

Al precedente artículo hago enlace en cuanto se refiere a la literal g) que describe la norma violatoria, y que hace referencia al Artículo 24 del mismo reglamento:

Artículo 24. TASAS. Se establecen las siguientes tasas:

- a). Tasa por registro inicial: trescientos treinta y seis quetzales (Q336.00)
- b). Tasa por registro anual: ciento doce quetzales (Q112.00)
- c). *Por la revalidación mensual de la tarjeta de operación de taxi: ochenta quetzales (Q80.00).*
- d). Por la emisión de la tarjeta de operación de taxi: cien quetzales (Q.100.00)



- e). Tasa por calcomanía de registro: veintiocho quetzales (Q.28.00)
- f). Tasa por juego de calcomanías: veinte quetzales (Q.20.00)
- g). Por la Emisión del carné del piloto de taxi: veintiocho quetzales (Q.28.00)
- h). Tasa por reposición de identificación: ciento doce quetzales (Q.112.00)
- i). Tasa por reposición de calcomanía: cincuenta y seis quetzales (Q.56.00)
- j). Tasa por solvencia de infracciones de EMETRA: veinte quetzales (Q.20.00)
- k). Por el curso de educación vial primera fase: ochenta quetzales (Q.80.00)
- l). Por el curso de educación vial segunda fase: ciento dos quetzales (Q.102.00)
- m). Por el curso de retroalimentación: sesenta quetzales (Q.60.00)
- n). Por autorización de arrendamiento o cesión de un número de taxi: quinientos quetzales (Q.500.00)

Habiendo sido señalada la literal relacionada, sin ninguna duda, se demuestra rotundamente que sobre una tasa municipal, que también forma parte de lo que son los tributos, del valor de Q80.00 quetzales, es impuesta una multa administrativa totalmente irracional, desproporcionada e inconstitucional, al multar por su incumplimiento con el pago de la cantidad de Q2.000.00 quetzales, siendo este cobro desmedido y evidenciando el vicio que se ha buscado señalar a lo largo de la investigación.

Por lo anteriormente expuesto llego a la conclusión de que evidentemente es una multa confiscatoria y que positivamente atenta y afecta de forma directa a un sector económico del país y en especial a todos aquellos trabajadores del oficio de la conducción de taxis, asimismo de que este artículo en ningún momento fue emitido en congruencia con el principio constitucional de capacidad de pago, el principio de legalidad y el principio de supremacía constitucional, que al respecto la Carta Magna prescribe en su Artículo número 175 en su parte conducente, lo siguiente “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas IPSO JURE.”

En el mismo sentido, quiero citar a La Constitución Política de la República misma que prescribe lo siguiente:

Artículo 255.- Recursos Económicos de los municipios. Las corporaciones municipales deberán procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios, a efecto de poder realizar las obras y prestar los servicios que les sean necesarios.

La captación de recursos deberá **ajustarse** al principio establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, a la ley y a las necesidades de los municipios.

En referencia las Gacetas No. 48, página No. 25 de la sentencia de fecha 20 de mayo de 1998, Gaceta No. 81, Expediente No. 2259-05, de la sentencia de fecha seis de septiembre de 2006, respectivamente disponen lo siguiente; “...es cierto que la Constitución (artículo 253) concede autonomía a los municipios de la República, es



decir, que les reconoce capacidad para elegir a sus autoridades y de ordenar, atendiendo el principio de descentralización que recoge en su artículo 224, parte importante de lo que son asuntos públicos, pero eso, en manera alguna, significa que tengan carácter de entes independientes al margen de la organización y control estatal. Por consiguiente, las municipalidades no están excluidas el acatamiento y cumplimiento de las leyes generales, como lo expresa el artículo 154 constitucional”.

“Es indiscutible que a tenor de los artículos 253 y 255 de la Constitución, los municipios tienen la facultad de obtener y disponer de sus recursos, debiendo las respectivas corporaciones municipales, procurar el fortalecimiento económico de sus municipios, para poder realizar las obras y prestación de servicios a los vecinos; sin embargo, tal captación, sentencia el precepto constitucional, debe ajustarse a lo establecido en el artículo 239 de la Ley suprema, Ley ordinaria y a las necesidades de los municipios...”.

Es clara la prescripción de la norma constitucional, que la captación de los recursos municipales deben **ajustarse**, al Artículo 239 de la Constitución, refiriéndose al mencionado principio de legalidad, sin embargo del análisis realizado se evidencia que existen normas jurídicas que no cumplen con dicho mandato, tal es el caso planteado en la investigación y que por lo tanto considero innegable que el Artículo 27 del reglamento identificado como acuerdo No. COM-025-05, emitido por el Concejo Municipal de Guatemala, departamento de Guatemala, conocido como el “Reglamento para la prestación del servicio de taxis en el municipio de Guatemala”, y en el cual en el Artículo número 27 numeral romanos II literal g), es inconstitucional por fijar una norma evidentemente contraria y violatoria a los principios consagrados en La Constitución Política de la República de Guatemala.



CONCLUSIONES

1. La Constitución Política de la República de Guatemala, como norma fundamental del sistema jurídico guatemalteco, garantiza el resguardo de su ubicación jerárquica, estableciendo que no tendrá validez una norma jurídica si esta no se adecua y es congruente con dicha norma fundamental, basándose en el principio denominado de **Supremacía constitucional**.
2. La redacción deficiente del Artículo 27 romanos II literal g) del Acuerdo municipal No. COM-025-05, emitido por el Concejo Municipal del departamento de Guatemala, contradice al Artículo 41 constitucional, que establece el principio de "Protección a la propiedad privada", mismo que regula la prohibición de la imposición de multas confiscatorias y que estas en ningún caso podrán exceder el impuesto omitido.
3. La incongruencia entre una norma reglamentaria (Artículo 27 romanos II literal g) del acuerdo municipal No. COM-025-05) y el Artículo 41 constitucional, da como resultado la violación a los principios de la norma fundamental; por lo que el Artículo 27 romano II literal g) del acuerdo municipal No. COM-025-05 es inconstitucional, al ser incongruente de forma evidente a principios consagrados constitucionalmente.
4. La existencia de normas jurídicas que manifiesten contradicciones claras con la Carta Magna, debilitan la institucionalidad del Estado, como también colaboran en la debilidad del Estado constitucional de derecho del país, ya que las mismas se convierten en normas arbitrarias, que buscan desde su inicio beneficiar a un sector muy limitado y perjudicar a otro más amplio.
5. Aunque la Carta Magna, conceda la autonomía a los municipios para poder elegir sus autoridades, tener su patrimonio, y regular la obtención de sus recursos, entre otros, no significa que tengan carácter de entes independientes al margen de la organización y control estatal, por lo que estos deben acatar y cumplir las leyes generales, como lo expresa el Artículo 154 constitucional.





RECOMENDACIONES

1. Es necesario que en las normas jurídicas que llevan implícita una carga tributaria, deben ser observados los principios constitucionales de juridicidad y legalidad, a efecto que éstas sean congruentes a la norma fundamental y respondan a las necesidades de la administración pública sin perjudicar a la población.
2. Que el Concejo Municipal del departamento de Guatemala realice una revisión exhaustiva a todas sus normas reglamentarias que conlleven en si mismas la imposición de cargas tributarias, a efecto de poder reformar o derogar todas aquellas que contradigan, tergiversen, menoscaben o violen a la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. En su momento poder plantear la inconstitucionalidad en caso concreto de la norma jurídica reglamentaria emitida por el Concejo Municipal del departamento de Guatemala, específicamente el Artículo 27 romanos II literal g) del Acuerdo Municipal COM-025-05, por regular la imposición de una multa de carácter confiscatorio, al ser evidentemente superior al impuesto omitido.
4. Es necesario contar con órganos consultores o bien brindar capacitación adecuada a los órganos asesores respectivos, para poder asesorar a las entidades autónomas como las municipalidades, a efecto de que éstas deban obligatoriamente observar todas las prescripciones constitucionales al momento de emitir sus ordenanzas o reglamentos.
5. Los Concejos Municipales deben implementar mecanismos de actualización, capacitación y profesionalización de sus órganos asesores y consultores, a efecto de obtener un mejor manejo y conocimiento del alcance que tiene el Código Municipal y la obediencia y congruencia que este debe tener para con la Constitución Política de la República de Guatemala.





BIBLIOGRAFÍA

- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho Tributario**. Editorial Ariel, primera. Edición, (s.l.i.) noviembre de 1973.
- BERLIRI, Antonio. **Principios del Derecho Tributario**. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, (s.e.), 1964.
- CALDERÓN MORALES, Hugo. **Derecho administrativo I**. Guatemala, F & G Editores Llerena, (s.e.), 1999.
- CALDERÓN MORALES, Hugo. **Derecho Administrativo II**. Guatemala, Montana, impresos, (s.e.) 2000.
- CALDERÓN MORALES, Hugo. **Derecho Procesal Administrativo**. Guatemala, Editorial Llerena, (s.e.), 2001.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**. Tomo Único, Buenos Aires Argentina, Editorial Heliasta, S.R.L. (s.e.), 1998.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, **Diccionario Jurídico Elemental**. Edición 1997, (s.l.i.) Editorial Heliasta.
- DE LEÓN CARPIO, Ramiro, **Catecismo Constitucional**. Guatemala, Tipografía Nacional, (s.e.), 1995.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**. Argentina, Ediciones Depalma, 1997.
- GUTIÉRREZ DE COLMENARES, Carmen y Josefina Chacón de Machado, **Introducción al Derecho**. Guatemala, Profasr-url-, (s.s.), 1996.
- GARCIA VIZCAINO, Catalina. **Derecho Tributario**. Ediciones Depalma, Buenos Aires 1997.
- GIANNINI ARCHILE, Donato. **Instituciones del Derecho Tributario**. Editorial Derecho Financiero. Madrid, (s.e.), 1957.
- OSSORIO, Manuel, **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Tomo Único, Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta, S.R.L., 1981.
- OCEANO UNO, **Diccionario Enciclopédico Ilustrado**. Ediciones Océano, Edición 1990, (s.l.i.)



PUGLIESE, Mario. **Instituciones del Derecho Financiero**. 2da. Edición, Editorial Porrúa, S.A. México 1976.

PRADO, Gerardo, **Derecho Constitucional Guatemalteco**. Guatemala, Editorial Praxis, (s.e.), 2001.

PEREIRA-OROZCO, Alberto, RICCHTER, Marcelo. **Derecho Constitucional**. Cuarta Edición, Guatemala, Febrero de 2008.

ROSSY, Hipólito. **Instituciones del Derecho Financiero**. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, (s.e.), 1962.

RODRIGUEZ LABATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. México; Editorial Harla, (s.e.) 1983.

SAGUÉS, Néstor Pedro; **Elementos de Derecho Constitucional**. Buenos Aires, Argentina, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma S.R.L. (s.e.), 1993.

SIERRA GONZÁLEZ, José Arturo. **Derecho Constitucional Guatemalteco**. Guatemala, Centro Impresor Piedra Santa, (s.e.) 2000.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho Tributario**. Segunda Edición, Guatemala, Mayo de 2007.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho Financiero**. Primera Edición, Guatemala, Marzo de 2007.

VALDÉZ COSTA, Ramón; **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires Argentina, Ediciones Depalma. (s.e.) 1992.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Argentina, Ediciones Depalma, 1999.

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala, emitida por Asamblea Nacional Constituyente.

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

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



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

Reglamento para la prestación del servicio de taxis en el municipio de Guatemala
Acuerdo Municipal No. COM-025-05, del Consejo Municipal del departamento de Guatemala.