

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

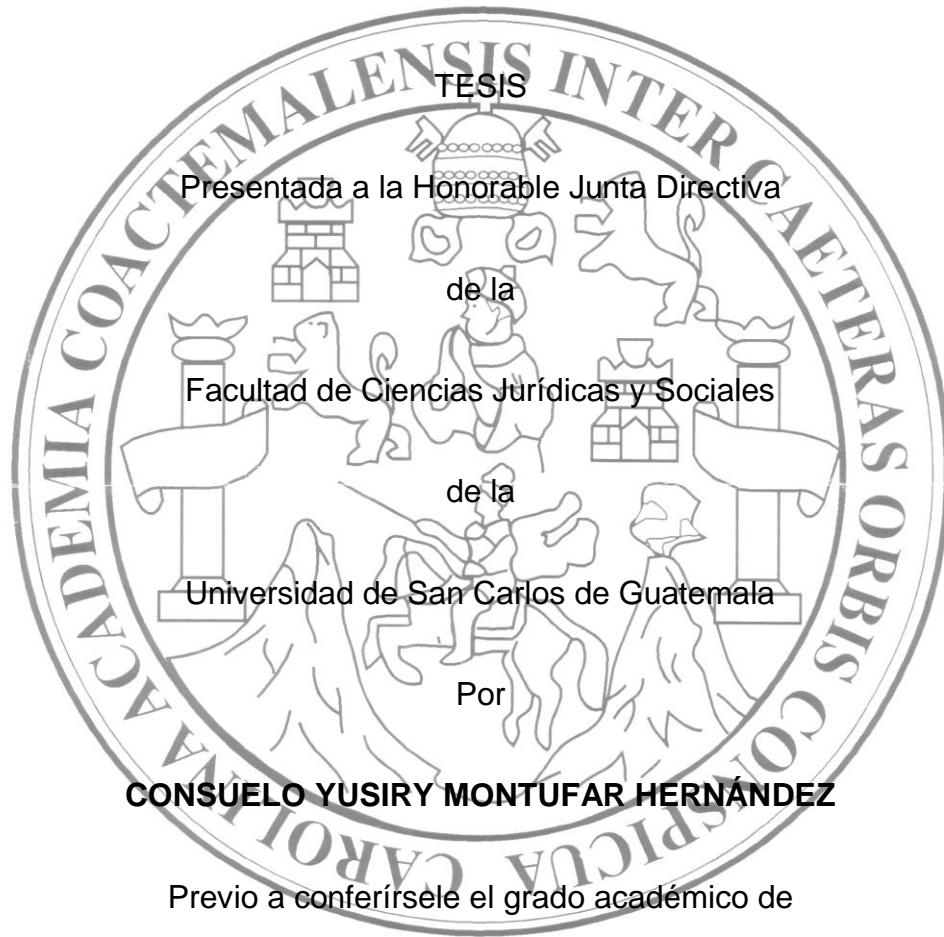
**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 1, 2, 3, 5, 7 Y 8 DEL
DECRETO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY
DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD**

CONSUELO YUSIRY MONTUFAR HERNÁNDEZ

GUATEMALA, JUNIO DE 2011

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

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 1, 2, 3, 5, 7 Y 8 DEL
DECRETO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY
DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD**



LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, junio de 2011

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

DECANO	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL	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 Amilcar González Dávila
Vocal:	Lic. Edwin Leonel Dieguez Alvarado
Secretario:	Licda. Waleska Romelia García Contreras

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Leonel Armando López Mayorga
Vocal:	Licda. Eloísa Ermila Mazariegos Herrera
Secretario:	Lic. Jorge Mario Yupe Cárcamo

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

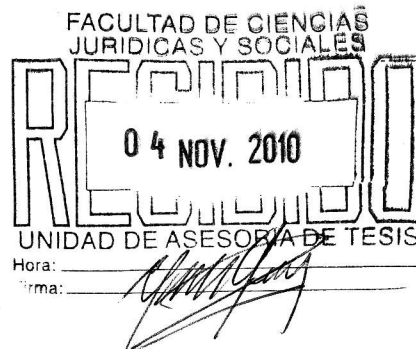
Bufete Jurídico Asociado

7ª. Av. 1-20, zona 4
Edificio Torre Café,
7º. Nivel, Oficina 750
Guatemala, C. A. 01004

TEL: (502) 2331-9430
FAX: (502) 2331-9302
CEL: (502) 5703-4216
Email: farfanmancilla@yahoo.com



Guatemala, 3 de noviembre del 2010.



**Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Ciudad Universitaria**

Licenciado Castillo:

Respetuosamente me permito informarle que según resolución emitida por esa Unidad, se me designó como Asesor de Tesis de la Bachiller Consuelo Yusiry Montufar Hernández, con número de carné 96-20564, quien presentó para su consideración el trabajo intitulado "La Inconstitucionalidad de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad".

Dicho trabajo de tesis, se encuentra a mi juicio, bien concebido y presenta un análisis científico y técnico orientado a establecer la inconstitucionalidad de los Artículos mencionados de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, es preciso mencionar también que los métodos y técnicas utilizadas en el trabajo de tesis son los idóneos para el tipo de investigación realizada.

El trabajo de tesis según mi criterio fue redactado claramente, exponiendo técnicamente y con propiedad los conceptos e ideas formulados, por lo que ofrece facilidad de comprensión de su contenido al lector.

El trabajo de tesis presentado constituye una contribución importante ya que estudia y analiza un vicio contenido en una ley tributaria que en la actualidad afecta a muchos contribuyentes, tal es el caso de la posible inconstitucionalidad contenida en los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad.

En Guatemala, la Constitución Política de la República, establece los mecanismos de control de constitucionalidad de las leyes, por medio del cual la denuncia de inconstitucionalidad es sometida a juicio de un Tribunal Constitucional, quien tiene la potestad de decidir sobre la procedencia de la misma, y el caso del impuesto contenido en la ley

Bufete Jurídico Asociado

7ª. Av. 1-20, zona 4
Edificio Torre Café,
7º. Nivel, Oficina 750
Guatemala, C. A. 01004

PBX: (502) 2331-9430
FAX: (502) 2331-9302
CEL: (502) 5703-4216
Email: farfanmancilla@yahoo.com



objeto del presente trabajo, según lo argumentado en el trabajo de tesis, cuenta con bases de recaudación que efectivamente pueden ser denunciadas de inconstitucionalidad, y/o reconsideradas por el órgano legislativo.

Por lo que estoy de acuerdo con las conclusiones a que se arribó en el trabajo de investigación, como también con las recomendaciones aportadas por la autora del trabajo de tesis.

Considero además que la bibliografía utilizada por la autora es la suficiente y necesaria para fundamentar el trabajo de tesis.

En virtud de lo anterior, considero que el trabajo de investigación realizado por la Bachiller Consuelo Yusiry Montufar Hernández, reúne 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, por lo que dictamino favorablemente el trabajo de investigación relacionado para los posteriores trámites de aprobación definitiva.

Sin otro particular,

Atentamente,

Lic. José Luis Farfán Mancilla
Colegiado 7724

Licenciado
José Luis Farfán Mancilla
Abogado y Notario



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

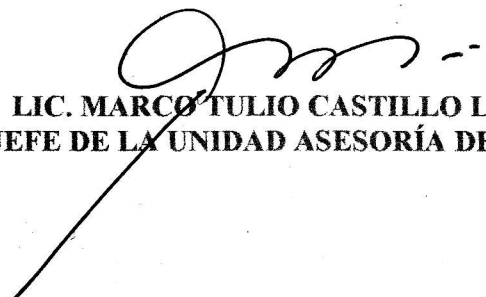
Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, C. A.



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) HUGO ROLANDO MARROQUÍN ORELLANA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante CONSUELO YUSIRY MONTUFAR HERNÁNDEZ, Intitulado: "LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 1, 2, 3, 5, 7 Y 8 DEL DECRETO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD".

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/slh.

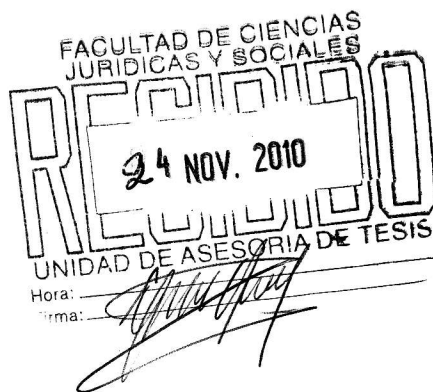
Bufete Jurídico Asociado

7ª. Av. 1-20, zona 4
Edificio Torre Café,
7º. Nivel, Oficina 750
Guatemala, C. A. 01004

TEL: (502) 2331-9430
FAX: (502) 2331-9302
CEL: (502) 5510-7815
Email: hugomarroquin@intelnett.com



Guatemala, 22 de noviembre de 2010.



Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Ciudad Universitaria

Licenciado Castillo:

Según resolución emitida por esa Unidad, se me nombró como revisor de tesis de la estudiante Consuelo Yusiry Montufar Hernández, con carné numero 96-20564, del trabajo intitulado: La Inconstitucionalidad de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad.

Efectuada la revisión del trabajo de tesis mencionado, me permito informarle que el mismo llena los requisitos necesarios de toda investigación, en este caso con el objeto de determinar la inconstitucionalidad de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, determinación que la autora realizó utilizando los métodos adecuados para esa investigación.

En cuanto a la redacción del trabajo de tesis, a mi juicio, fue redactado de manera clara y sencilla, sin descuidar el lenguaje técnico jurídico necesario para la comprensión del texto.

El trabajo realizado analiza el problema de la inconstitucionalidad planteada, abordando el problema por medio del método inductivo de investigación, explicando en principio los términos jurídicos fundamentales necesarios para la comprensión del significado del tributo, los principios doctrinarios en materia tributaria, así como los aspectos generales y particulares del ente encargado del control constitucional de normas jurídicas en Guatemala, hasta llegar a abordar el problema planteado mediante la confronta-

Bufete Jurídico Asociado

7ª. Av. 1-20, zona 4
Edificio Torre Café,
7º. Nivel, Oficina 750
Guatemala, C. A. 01004

PBX: (502) 2331-9430
FAX: (502) 2331-9302
CEL: (502) 5510-7815
Email: hugomarroquin@intelnnett.com



ción entre los Artículos contenidos en la ley denunciada de inconstitucionalidad con los principios y garantías que rigen a los tributos en la Constitución Política de la República de Guatemala, y proponer un modelo de memorial para el planteamiento de una acción de inconstitucionalidad de ley de carácter general, en contra de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad.

El trabajo de tesis revisado evidencia la importancia de que en la creación de una ley tributaria deben observarse y respetarse los principios constitucionales que rigen esa materia, los cuales garantizan la legalidad de los impuestos que al no ser considerados por el órgano legislativo, devienen violatorios de esas mismas garantías, por lo que a mi juicio, las conclusiones a que se arribó en el trabajo de investigación son válidas y como consecuencia lo son también las recomendaciones propuestas.

La bibliografía utilizada es correcta y suficiente para la fundamentación de la tesis presentada.

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, y de haber sido realizadas por la estudiante, las modificaciones indicadas por mi persona, considero que el trabajo de investigación revisado reúne 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, por lo que dictamino de manera favorable el trabajo de investigación relacionado.

Sin otro particular,

Atentamente,

Lic. Hugo Rolando Marroquín Orellana
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. Hugo Rolando Marroquín Orellana
Colegiado 5565

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, C. A.

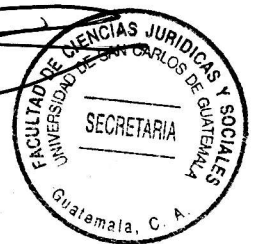


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, dieciocho de marzo del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante CONSUELO YUSIRY MONTUFAR HERNÁNDEZ, Titulado LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 1, 2, 3, 5, 7 Y 8 DEL DECRETO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh.



DEDICATORIA

- A Dios: Por todas las bendiciones recibidas,
agradecimiento eterno.
- A mis padres: Víctor Hugo y Celeste Angelina
Mis primeros maestros, por su dedicación
y sabios consejos.
- A mi esposo: Fredy Giovanni Mejía Sandoval
Por su apoyo incondicional.
- A mi hijo: Pablo José
Por el tiempo no compartido.
- A mis hermanas: Sandra Alicia y Victoria Elizabeth
Con especial cariño por todo el apoyo
brindado.
- A la Licenciada: Olga Esperanza Lemus Flores de Álvarez
Por su apoyo, amistad y confianza.
- A: La Universidad de San Carlos de
Guatemala, muy especialmente a la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
por abrirme sus puertas y con ello, las
puertas del conocimiento y la verdad.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Generalidades de los tributos.....	1
1.1. La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria.....	2
1.2. Características y clases de tributos.....	4
1.3. Clasificación, tipos y elementos de los impuestos.....	10
1.4. Diferencias de impuesto con otros tributos.....	23
CAPÍTULO II	
2. El tribunal constitucional y la acción de inconstitucionalidad.....	25
2.1. Naturaleza jurídica y función del tribunal constitucional.....	27
2.2. Los sistemas de control constitucional.....	29
2.3. El control constitucional de normas jurídicas.....	36
2.4. Principio de supremacía o superlegalidad constitucional.....	37
2.5. La inconstitucionalidad directa o general.....	38
CAPÍTULO III	
3. Antecedentes del Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad.....	43
3.1. Los principios constitucionales en materia tributaria.....	52
3.2. Inconstitucionalidad de los Artículos 1, 3 y 5 Ley del ISO.....	65
3.3. Inconstitucionalidad de los Artículos 1, 2, 7 y 8 Ley del ISO.....	67
CAPÍTULO IV	
4. Propuesta de acción de inconstitucionalidad de ley.....	77
CONCLUSIONES.....	105
RECOMENDACIONES.....	107
BIBLIOGRAFIA.....	109

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad, determinar la inconstitucionalidad de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, vigente desde el uno de enero de 2009, los cuales reflejan un perjuicio contra las personas que se dedican a la actividad mercantil y agropecuaria, puesto que en la configuración del referido impuesto no se justifican de manera razonable sus bases de recaudación como: el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, lo que pone en duda su constitucionalidad.

La presente investigación pretende: establecer si los Artículos 1, 3 y 5 de la Ley del Impuesto de Solidaridad violan el principio de igualdad al dar un tratamiento desigual a los contribuyentes; de igual manera, se pretende determinar si los Artículos 1, 2, 7 y 8 del mismo, violan el principio de capacidad de pago, y por consiguiente los principios de equidad, justicia tributaria y no confiscación, regulados en los artículos 4, 41 y 243 constitucionales ya que el calculo de su base imponible, no constituye una fuente reveladora de riqueza; así también, analizar y proponer las acciones que tiene a su alcance el contribuyente para que los Artículos mencionados sean declarados inconstitucionales y como consecuencia, sean expulsados del ordenamiento jurídico guatemalteco.

El objetivo de la presente investigación es estudiar y analizar los Artículos referidos de la Ley del Impuesto de Solidaridad para determinar si confrontan principios y garantías contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala en relación a la

creación de impuestos, es decir, si adolecen de inconstitucionalidad, la hipótesis planteada indica que los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad, violan los principios de igualdad, capacidad de pago, equidad, justicia tributaria y no confiscación contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el capítulo I, se desarrollan lo referente a los tributos; el capítulo II, estudia el tribunal constitucional; en el capítulo III, se hace una relación de los antecedentes del Decreto 73-2008 objeto de análisis, los principios constitucionales en materia tributaria y se analizan los Artículos objeto del presente trabajo; en el capítulo IV, se realiza una propuesta de una acción de inconstitucionalidad de ley.

En el presente trabajo se utilizó el método inductivo, ya que se partió del análisis de los aspectos particulares del problema investigado como: la definición de tributo, de tribunal constitucional y la acción de inconstitucionalidad, hasta llegar a determinar las causas por las cuales podrían adolecer de inconstitucionalidad los Artículos de la ley objeto de la presente investigación; se utilizó también la dogmática tributaria y constitucional que sirvió como conducto para la teorización del problema abordado.

El trabajo de investigación que se presenta, debe ser tomado en cuenta tanto por los sujetos pasivos del Impuesto para plantear su inconstitucionalidad, como por el Órgano Legislativo quien es el encargado de decretar Impuestos, para que se respeten los principios que en materia tributaria dicta la Constitución Política de la República de Guatemala.

CAPÍTULO I

1. Generalidades de los tributos

Para comprender el tema abordado en el presente trabajo, es necesario desarrollar el concepto de tributo, de conformidad con las diferentes definiciones que la doctrina distingue, así como sus características, clases y tipos, dado que es preciso conocer los conceptos fundamentales del contenido del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, previo al análisis de la inconstitucionalidad de ley de carácter general investigado.

Se puede definir a los tributos como toda prestación pecuniaria exigible coactivamente por el Estado en virtud de leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario. Otra definición similar indica que los tributos son prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Según la legislación en materia tributaria, el tributo aparece estructurado como una obligación y se puede definir como: “obligación pecuniaria de Derecho Público, establecida a favor de un ente público imperativamente por Ley, que tiene por objeto dar una suma de dinero para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por la realización de un hecho típico indicativo de capacidad económica para ello.”¹ (sic)

¹ García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel, **Derecho financiero y tributario**, pág. 120.

Carlos Giuliani Fonrouge señala que: “los tributos son una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigido por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.²

El Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo 9, define a los tributos como: “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”.

1.1. La relación jurídica tributaria y la obligación tributaria

La relación jurídica tributaria: La relación jurídica tributaria es aquella que existe entre el Estado como ente acreedor, y el particular o contribuyente como obligado a cumplir con una prestación a favor del Estado. Al respecto, Sergio Francisco de la Garza sostiene que: “La realización de diversos supuestos establecidos en las leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene el derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales y, en forma restringida, relaciones jurídicas tributarias”³.

² Giuliani Fonrouge, Carlos, **Derecho financiero**, 2ª ed., pág.151.

³ De la Garza, Sergio Francisco, **Derecho financiero mexicano**, pág. 451.

Con relación al nacimiento y configuración de la relación tributaria, la legislación de la materia grava al sujeto pasivo de ésta mediante la configuración de un hecho determinado en la misma ley, y es al encontrarse el sujeto pasivo en ese hecho previamente determinado en la ley, que adquiere el carácter de deudor del fisco, de contribuyente, puede decirse que es en ese momento en que nace ésta relación.

Jacinto Faya ha apuntado que: “la relación jurídica tributaria nace al actualizarse la situación jurídica o de hecho prevista por la ley para un determinado tributo. Al propio tiempo como se realiza la situación jurídica o de hecho, nace la obligación de declararla a la Administración Fiscal. Su contenido inicial se agota en la propia declaración, que podrá o no producirse espontáneamente por el sujeto pasivo de la relación, pero que viene a señalar una de las etapas integrantes de la existencia de dicha relación obligatoria. El acto de imposición es una resolución de carácter administrativo por la cual el fisco señala el importe que concretamente debe pagar el contribuyente. Esta imposición no es de carácter interpretativa, pues no es competente la Administración para interpretar las leyes. Con base a una ley fiscal, la administración solo se limita a fijar la pretensión tributaria del fisco. Esta imposición es la liquidación o determinación del crédito fiscal, etapa en la que se concretiza y cuantifica la obligación del contribuyente”⁴.

La relación tributaria y la obligación tributaria son dos cosas distintas, ya que puede existir una relación tributaria, sin que ello de lugar al nacimiento de la obligación tributaria. La primera impone obligaciones a las dos partes, tanto al contribuyente como

⁴ Faya Viesca, Jacinto, **Finanzas publicas**, pág. 141.

al Estado, mientras que la segunda está a cargo del sujeto pasivo, nunca del activo.

De manera que, la relación jurídica tributaria está formada por el conjunto de obligaciones que se deben entre sí, tanto el sujeto pasivo que es el contribuyente, como el Estado que es el sujeto activo, las cuales se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria, es decir que la relación tributaria la integran el deber jurídico del contribuyente de cumplir con la obligación tributaria, y la potestad del Estado de reclamar ese cumplimiento, sin perder de vista la obligación del Estado de utilizar los fondos obtenidos de la tributación para el cumplimiento de sus fines.

La obligación tributaria: Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad de dinero que el sujeto pasivo debe pagar al sujeto activo, cuyo pago extingue la obligación.

La obligación tributaria, según el Artículo 14 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, es: “un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”.

1.2. Características y clases de tributos

Características de los tributos: Las características de los tributos son todas aquellas particularidades propias de éste tipo de prestaciones, y son las siguientes:

- a) **Son una prestación en dinero:** Los tributos son una prestación en dinero, de modo que se excluyen las prestaciones personales o en especie a que eventualmente pueda estar obligado un sujeto a favor del Estado.
- b) **Su exigibilidad:** El tributo es exigible forzosamente por el Estado, su cumplimiento no es voluntario, el sujeto obligado no puede sustraerse a su cumplimiento, y ello es así por cuanto es el Estado el acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria siendo titular de la potestad tributaria en virtud de la cual el tributo se ha establecido.
- c) **Se fundamentan en el principio de legalidad:** La imposición o establecimiento de todo tributo se somete a un principio de legalidad, y ello quiere decir que su nacimiento y aplicación no está sujeto a la discrecionalidad de la autoridad administrativa sino a reglas fijas, por ello se afirma que no existe un impuesto sin una ley previa que lo establezca, todo lo cual deriva del ejercicio de la potestad soberana limitada por los derechos constitucionales de los obligados.
- d) **Proviene del Estado:** La imposición de un tributo emana del poder de imperio del Estado que es inherente a su soberanía, poder en virtud del cual el Estado se

encuentra en situación de crear tributos y perseguir su cumplimiento forzado, radicándose esta facultad fundamentalmente en el Poder Legislativo, a través del cual nacen las leyes que establecen la carga tributaria, y el Poder Ejecutivo encargado de velar por el control y cumplimiento de la obligación.

- e) **Son personales:** Los tributos recaen sobre una persona determinada, natural o jurídica y es a partir de la creación e imposición de los tributos por parte del Estado que surge un vínculo jurídico entre el Fisco, como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria, y un sujeto pasivo, genéricamente denominado contribuyente, que se encuentra obligado a una prestación pecuniaria a título de tributo.

Los tributos constituyen la fuente de recursos o financiamiento más importante con que cuenta el Estado, por los que llega a cubrir un alto porcentaje del presupuesto nacional. Se caracterizan además por su fácil recaudación y alto rendimiento. En cuanto a su finalidad, es preferible entender que ellos, al igual que todos los recursos fiscales, están destinados en general tanto a cubrir las cargas públicas como a perseguir objetivos extra fiscales, sociales o económicos.

Clases de tributos: Son todas aquellas especies de tributos que existen, en general todos los tributos tienen una estructura común, se originan en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, son obligatorios, y su objeto es una prestación en dinero, sin embargo, algunos de ellos se diferencian a partir de la mayor o menor evidencia en la contraprestación o beneficio que recibe el contribuyente por la satisfacción del tributo o

a partir del presupuesto de hecho establecido por la ley para dar por establecido el gravamen. Así, los tributos se clasifican en impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones.

a) El impuesto: El impuesto es una prestación pecuniaria, exigible por el Estado en forma forzada con motivo del acaecimiento de un determinado hecho y en el cual el nacimiento de la obligación tributaria es independiente de toda retribución o beneficio del Estado al obligado a su cumplimiento.

En cuanto a la definición de impuesto, el autor Guillermo Ahumada opina que: “es una cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible”⁵.

Puede decirse entonces que, el impuesto es una prestación pecuniaria, requerida de personas individuales o físicas, y morales o jurídicas de derecho privado y de manera eventual de derecho público, según sus facultades contributivas, por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida determinada, para la satisfacción de las cargas públicas del Estado, con la intervención del poder público.

Se puede observar que, el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, es decir, que el impuesto participa de las características comunes a todo tributo; sin embargo, distingue en él la circunstancia que no es posible visualizar el

⁵ Ahumada, Guillermo, **Tratado de la finanzas públicas**, pág. 249

beneficio o contraprestación que el obligado pueda recibir del cumplimiento del mismo.

El impuesto es el tributo más generalizado, de mayor recaudación y aplicación. Según el Artículo 11 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el impuesto es: “el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente”.

b) El arbitrio: El arbitrio no es más que un impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades, tiene los mismos elementos que los impuestos con la variación del destino que se da a los recursos obtenidos en la recaudación.

c) La tasa: Es una clase de tributo en la cual el sujeto pasivo efectivamente recibe o puede recibir una contraprestación específica por parte del Estado en forma de un servicio público. Para el autor Jorge Macón la tasa puede definirse como: “una prestación pecuniaria que el contribuyente está obligado a pagar por la prestación efectiva o potencial de una determinada actividad o servicio público. En las tasas, la obligación del pago surge cuando el servicio es puesto a disposición del contribuyente, aunque éste no lo utilice, el concepto de tasa supone un grado de voluntariedad del usuario para utilizar este servicio y soportar la tasa, además supone obtener una prestación directa e individual de parte del Estado. El costo o precio de este tributo no debe ser superior al precio de costo del servicio o actividad estatal que se presta por el Estado, en relación al contribuyente deudor”⁶. (sic)

⁶ Macón, Jorge, **Economía del sector público**, pág.138.

La tasa es similar al peaje, porque el pago que exige la municipalidad va acompañado de una contraprestación, en este caso, la voluntad del sujeto tiene menor relevancia pues se trata de un servicio que usualmente utiliza.

d) Las contribuciones: La contribución es un tributo cuyo sujeto pasivo es el propietario de un bien inmueble y en el que la obligación tributaria surge como consecuencia del aumento del valor de dicho bien inmueble, aumento originado por la realización de una obra pública. Para Jorge Macón la contribución es: “el tributo que afecta al propietario de un bien inmueble y que deriva del aumento del valor de dicha propiedad por la realización de obras públicas.”⁷

El Artículo 13 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, distingue dos clases de contribuciones: la contribución especial y la contribución por mejoras, y define la contribución especial como: “el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales” la citada ley define la contribución por mejoras como: “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 limite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

⁷ **ibid.** pág.134.

1.3. Clasificación, tipos y elementos de los impuestos

La clasificación de los impuestos: Como ya se expuso con anterioridad, el impuesto es la clase de tributo más generalizado, y es también el objeto de esta investigación, por lo que se estima necesario anotar una clasificación de ésta clase de tributo, al respecto existe una diversidad de clasificaciones, atendiendo a diversos factores o criterios entre los que encuentran: el lugar en que se generan las actividades económicas que se gravan con el impuesto, las circunstancias determinantes de la capacidad contributiva, la sujeción a la declaración, la forma en que el impuesto grava a un sujeto pasivo y si éste puede trasladar la carga tributaria a un tercero, a continuación se explica brevemente cada una de ellas:

1) Atendiendo al lugar en que se generan las actividades que se gravan con el respectivo impuesto, pueden distinguirse:

a) Impuestos internos: Son aquellos impuestos que gravan las rentas, la riqueza o las actividades que existen o se generan dentro del país, estos impuestos, según sea el acreedor o sujeto activo de la respectiva prestación, pueden ser fiscales cuyo acreedor o sujeto activo es el fisco y municipales cuyo acreedor o sujeto activo es la respectiva municipalidad.

b) Impuestos externos o de comercio exterior: Son aquellos que gravan las operaciones del comercio o tráfico internacional de mercaderías, éstos por su naturaleza son siempre fiscales.

Es importante distinguir entre impuestos internos y de comercio exterior puesto que unos y otros son regulados por legislaciones sustancialmente distintas y, además, son completamente distintos los organismos encargados de fiscalizar su aplicación y cumplimiento.

2) Desde el punto de vista de las circunstancias que determinan la capacidad contributiva que se pretende gravar con el impuesto, se distingue:

a) Impuestos reales: Son aquellos que gravan el gasto, la renta o la riqueza de un sujeto, sin considerar las circunstancias personales de éste. El autor Juan Martín Queralt indica que: “son aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El elemento objetivo del presupuesto de hecho es constitutivamente autónomo. Puede ser pensado y, consiguientemente, definido por la norma, sin referencia a ningún sujeto determinado”⁸.

b) Impuestos personales: A diferencia de los impuestos reales, ésta clase de impuestos considera las circunstancias personales del sujeto pasivo, y que pueden llegar a modificar la capacidad contributiva afectada por el impuesto, tales como su estado civil, la circunstancia de encontrarse inválido o cesante, el número de hijos, etc., al respecto Queralt considera que: “son aquellos en los que el elemento objetivo del presupuesto de hecho sólo puede concebirse por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúa como elemento constitutivo del propio presupuesto. Son de tal

⁸ Queralt, Juan Martín y otros, **Curso de derecho financiero y tributario**, pág. 104.

naturaleza los impuestos que recaen sobre la renta global o sobre el patrimonio de una persona física o jurídica individualizada. Se trata de impuestos que *no pueden ser pensados* sin ponerlos en relación con una determinada persona”⁹. (sic)

3) Desde el punto de vista de la sujeción a la declaración del impuesto, pueden ser:

a) Impuestos sujetos a declaración: son aquellos cuyo pago viene precedido de una declaración por parte del contribuyente en la cual se contiene la determinación del impuesto.

b) Impuestos no sujetos a declaración: Son aquellos que se pagan sin previa declaración del contribuyente. La relevancia de esta clasificación radica en que existen sanciones especiales y más rigurosas cuando se trata de impuestos sujetos a declaración. Asimismo, existen plazos de prescripción y de caducidad distintos para unos y otros.

4) En esta parte de la clasificación, cabe advertir que existen distintas orientaciones al momento de proceder a efectuarla, actualmente, la doctrina acostumbra clasificar a los impuestos del modo siguiente:

a) Impuestos directos: Son aquellos que gravan lo que una persona tiene o lo que una persona gana o retira, es decir, son aquellos impuestos que afectan a la riqueza o el ingreso como demostraciones de la capacidad contributiva del obligado a su pago, otra

⁹ **ibid.**

orientación indica que impuestos directos son aquellos que hacen incidir la carga tributaria en el patrimonio del contribuyente, su impacto económico recae en el contribuyente a quien la ley ha querido gravar, y éste no puede repercutir o trasladar dicha carga tributaria a un tercero.

b) Impuestos indirectos: Son aquellos que gravan el gasto como manifestación de la riqueza, y según otra orientación, impuestos indirectos son aquellos que permiten traspasar la carga tributaria del contribuyente a un tercero; atendiendo a la etapa de comercialización en que se recauden, los impuestos indirectos a su vez, y tomando por tales a aquellos que permiten al contribuyente trasladar o recargar el impacto económico a un tercero, pueden subdividirse según el número de etapas de comercialización en las que se aplica el impuesto en:

b.1) Impuesto monofásico: es aquel que grava el bien en una sola etapa dentro de la cadena de producción y distribución, ya sea a nivel de productor, de mayorista o minorista, y

b.2) Impuesto plurifásico o de etapas múltiples: es aquel que se aplica en más de una etapa o en todas las etapas de producción y distribución de un bien o servicio. El impuesto plurifásico puede ser acumulativo o en cascada que considera como base imponible el precio total del producto, sin efectuar deducción alguna por el impuesto pagado en etapas precedentes, es decir, que el impuesto se agrega a la base imponible de las transferencias sucesivas del producto, el monto de la base va aumentando sin rebaja del impuesto pagado en etapas anteriores y, no acumulativo o al valor agregado

que es una forma de recaudación del impuesto a las ventas y servicios, en virtud de la cual el monto del gravamen se calcula sobre la base de la plusvalía producida en cada fase del proceso económico, para determinar la noción de valor agregado existen dos alternativas que son: método de sustracción de base en base, el cual determina el valor agregado como base imponible del impuesto deduciendo de las ventas los gastos o desembolsos del mismo contribuyente en un período de determinado y, método de sustracción de impuesto en impuesto o de crédito contra el impuesto, en éste caso considera como base imponible el precio del bien pero efectúa un descuento por el impuesto pagado en las etapas anteriores.

La base imponible en consecuencia es sólo aparente, y como si se tratara de un impuesto en cascada está constituido por el valor total de la operación. La aplicación de la tasa sobre la base o precio no lleva a determinar el impuesto a pagar, sino a la configuración del débito fiscal, de manera que el monto del impuesto que debe ingresarse en arcas fiscales resulta de sustraer del débito fiscal el monto de los impuestos soportados en el mismo período o crédito fiscal.

Los tipos de impuestos: Esta clasificación de los impuestos atiende a factores como el sujeto pasivo y el hecho generador de la obligación tributaria, clasificación que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) utiliza con el objeto de armonizar políticas para maximizar el crecimiento económico de los países miembros, además de coadyuvar al desarrollo de los países no miembros, la OCDE es una organización de cooperación internacional, compuesta por 32 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales, fue fundada en 1960, su sede

central se encuentra en la ciudad de París, Francia. La clasificación de los tipos de impuestos según la OCDE es la siguiente:

1) Impuestos sobre la renta (ISR), sobre beneficios y ganancias de capital, entre los que se encuentran los siguientes:

- a) Impuestos individuales sobre la renta, beneficios y ganancias de capital.
- b) Impuestos de sociedades sobre la renta, beneficios y ganancias de capital.
- c) Otros.

2) Contribuciones a la Seguridad Social, que van dirigidos específicamente a:

- a) Trabajadores.
- b) Empresarios.
- c) Autónomos y empleados.

3) Impuestos sobre nóminas de trabajadores y mano de obra.

4) Impuestos sobre la propiedad, que pueden ser:

- a) Impuestos periódicos sobre la propiedad inmobiliaria.
- b) Impuestos periódicos sobre la riqueza neta.
- c) Impuestos sobre herencias, sucesiones y donaciones.
- d) Impuestos sobre transacciones financieras y de capital.
- e) Impuestos no periódicos.

5) Impuestos sobre bienes y servicios, entre los que se encuentran:

- a) Impuestos sobre producción, venta, transferencias, arrendamiento y distribución de bienes y prestación de servicios.
- b) Impuestos sobre bienes y servicios específicos.
- c) Impuestos sobre uso o permiso de uso o desarrollo de actividades relacionadas con bienes específicos (licencias).

6) Otros impuestos: aquí se incluyen todos aquellos no mencionados en la clasificación anterior, por ejemplo los pagados exclusivamente por negocios y otros.

Los elementos de los impuestos: Para el análisis de la inconstitucionalidad de los Artículos de la Ley del Impuesto de Solidaridad objeto del presente trabajo, es necesario conocer los elementos de los impuestos, éstos son las bases de recaudación que sirven para determinar y configurar la relación jurídica tributaria, la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 239 establece que: “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la obligación 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.”

Estas bases de recaudación o elementos del impuesto, se analizarán brevemente a continuación según la doctrina, y además según la interpretación que la Corte de Constitucionalidad le ha dado a cada uno de ellos.

a) Hecho imponible o hecho generador de la relación tributaria: Es aquella circunstancia cuya realización, de acuerdo con la ley, origina la obligación tributaria.

Son hechos imponibles comunes:

- La obtención de una renta,
- La venta de bienes y la prestación de servicios,
- La propiedad de bienes y la titularidad de derechos económicos, y
- La adquisición de bienes y derechos por herencia o donación.

El autor Sainz de Bujanda citado por Raúl Rodríguez Lobato, opina que: “el hecho imponible es el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente prevista en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”¹⁰

El hecho generador de la obligación tributaria no siempre proviene de hechos lícitos, sino también de hechos ilícitos, puesto que si se configura el supuesto contemplado en la ley tributaria, sea este de forma lícita o no, el sujeto de forma automática se convierte en obligado ante el fisco, al respecto Raúl Rodríguez Lobato opina que: “en cuanto a la realización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así, porque para la tributación lo

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, **Derecho fiscal**, pág. 119.

que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva, y por lo tanto, además, porque sería contrario al principio de legalidad y, por lo tanto, injusto que contraventores de la ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con la ley y quedaran exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito”.¹¹

De acuerdo al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo 31 establece que: “hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

Según interpretación de la Corte de Constitucionalidad, 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: 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

¹¹ **ibid.**

tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período...”¹²

b) Las exenciones: Es la liberación del cumplimiento del pago del impuesto, que por ley, exime a ciertos sujetos que, aunque se encuentran dentro del supuesto de hecho determinado por la norma tributaria, por alguna circunstancia especial son dispensados de su cumplimiento.

El autor Héctor Villegas ilustra claramente lo anterior al sostener que: “Esos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones o beneficios tributarios”. Tienen la virtud de (a modo de metáfora tijera) poder “cortar” el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia. En efecto, cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originalmente previó.”¹³ (sic)

El Código Tributario, Decreto 6 - 91 del Congreso de la República de Guatemala, define a las exenciones como: “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.”

¹² Corte de Constitucionalidad, Guatemala, **Gaceta jurisprudencial No. 31**, expedientes acumulados 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93; pág. 24, sentencia: 11-02-94.

¹³ Villegas, Héctor B., **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 281.

Para la Corte de Constitucionalidad 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 ello, 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 quienes no...”¹⁴

c) Sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria: Sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que está obligada por ley al cumplimiento de las prestaciones tributarias. El sujeto pasivo puede ser el contribuyente, al que la ley impone la carga tributaria, y responsable legal o sustituto del contribuyente, que está obligado al cumplimiento material o formal de la obligación. Los sujetos pasivos son los deudores tributarios, titulares de la obligación principal, junto a los que pueden estar otros deudores que serán titulares de prestaciones de pago distintas a la obligación principal

¹⁴ Corte de Constitucionalidad, Guatemala, **Gaceta jurisprudencial No. 27**, expediente 284-92, pág. 20, sentencia: 23-02-93.

o porque asuman el pago de ésta a falta de su ingreso por los sujetos pasivos, estos son los responsables solidarios.

Consecuentemente, según el autor Carlos Giuliani se puede afirmar que sujeto pasivo de la obligación tributaria es: “la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.”¹⁵

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, define al sujeto pasivo como: “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. En cuanto a la responsabilidad solidaria el referido Código establece que: “los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. En los demás casos, la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.”

d) Base imponible: La base imponible es el monto neto, es decir, el monto restante una vez aplicadas las deducciones legales, sobre el cual se calcula determinado impuesto. Según el diccionario jurídico de Manuel Ossorio, la base imponible es: “la cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas.”¹⁶

¹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Ob. Cit**; pág. 434.

¹⁶ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 121.

Puede afirmarse también que, la base imponible es la cuantificación y valoración del hecho imponible y es la que determina la obligación tributaria. Se trata normalmente de una cantidad de dinero, pero puede también tratarse de otros signos, como el número de personas que viven en una casa, galones de combustible, litros de alcohol o número de cigarrillos.

e) Tipo de gravamen o tipo impositivo: Tipo de gravamen o tipo impositivo es la proporción que se aplica sobre la base imponible con objeto de calcular el gravamen. Dicha proporción puede ser fija o variable.

En cuanto a la base imponible y al tipo impositivo, la Corte de Constitucionalidad ha establecido 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 se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente..."¹⁷

¹⁷ Corte de Constitucionalidad, Guatemala, **Gaceta jurisprudencial No. 8**, expedientes acumulados 10-88, 11-88 y 38-88; pág. 23, sentencia: 12-05-88.

f) Cuota tributaria: Cuota tributaria es aquella cantidad que representa el gravamen y puede ser una cantidad fija o el resultado de multiplicar el tipo impositivo por la base imponible.

g) Deuda tributaria: La deuda tributaria es el monto final que resulta de reducir la cuota con posibles deducciones o de incrementarse con posibles recargos, que debe ser pagada por el contribuyente al sujeto activo según las normas y procedimientos establecidos para tal efecto.

h) Sujeto activo: Es la entidad administrativa beneficiada directamente por el recaudo del impuesto, quien hace figurar en su presupuesto los ingresos por el respectivo tributo, según el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, sujeto activo es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

1.4. Diferencias de impuesto con otros tributos

La diferencia entre el impuesto con las otras clases de tributos se sitúa básicamente en la determinación del hecho generador de la obligación, así, en el impuesto, el Estado exige una suma de dinero, siempre que haya acaecido el hecho previsto por la ley como hecho generador de la obligación tributaria; en tanto que en las contribuciones, el hecho determinante y que da lugar al nacimiento de la obligación, es el aumento del valor de un inmueble por la realización de obras públicas; y en la tasa, la circunstancia que hace surgir la obligación tributaria consiste en un servicio público prestado a favor del contribuyente.

También se puede distinguir diferencias en cuanto al grado de voluntariedad del sujeto pasivo, los impuestos y contribuciones son obligatorios; la tasa en principio es voluntaria o al menos el sujeto pasivo se encuentra en libertad de utilizar o no el servicio público que da origen a la obligación tributaria.

CAPÍTULO II

2. El tribunal constitucional y la acción de inconstitucionalidad

Los Estados democráticos modernos se organizan sobre una base fundamental llamada Constitución, en la cual se plasman los derechos y garantías de los ciudadanos, la organización del Estado, y además, se establecen los mecanismos de control de los actos del poder público. Dentro de estos mecanismos de control, se encuentra el control de constitucionalidad de las leyes, por medio del cual un tribunal constitucional determina si existe o no existe confrontación directa entre las normas de menor jerarquía y que han sido denunciadas de inconstitucionalidad, con los principios y garantías contenidas en la constitución, para lo cual dicho tribunal realiza una labor de interpretación.

El tribunal constitucional emerge de dos sistemas para el control de constitucionalidad y se ubica a finales del siglo XVIII con dos grandes revoluciones: la norteamericana, que dio origen al sistema americano (también llamado jurisdiccional) por medio de su constitución de 1787 sustentada por el caso *Marbury vs. Madison*, el cual será brevemente analizado más adelante; y la francesa, que originó el denominado sistema político, el que a diferencia del americano o jurisdiccional que se basa en la confianza a sus jueces, considera a los juzgadores como seres desconfiables, por lo tanto, la decisión sobre la aplicación de una u otra norma a determinado caso concreto, no debía ser asignada a los magistrados, deviniendo necesaria la creación de nuevas figuras para ese fin.

A principios del siglo XX surge un tercer sistema denominado mixto que, a la postre sería de gran influencia y el adoptado por el Estado guatemalteco. El ilustre jurista Hans Kelsen, imaginó y concretó para Austria en 1920 una Corte Constitucional de carácter jurisdiccional, cuyo modelo tuvo notable disposición para adaptarse en las demás legislaciones de Europa continental. Llega a ser tan grande la influencia que, dogmáticamente, hoy se habla solamente de dos sistemas para el control de constitucionalidad de las leyes, y estos son el americano (conocido como sistema difuso) y el austriaco (conocido como sistema concentrado).

Derivado de las funciones de ser el máximo intérprete de la constitución, a este tipo de tribunales se les ha instituido como el árbitro necesario de los conflictos generados entre los poderes del Estado. Su tarea primordial es la defensa del orden constitucional y, por ende, del efectivo equilibrio del ejercicio del poder.

Como establece el autor Peruano Carlos Ramos Núñez: “no basta con tener una Constitución y una visión clara de su valor material, sino que también se la debe dotar de mecanismos que garanticen su eficacia o la impongan de ser necesario, surge la pregunta de quién o quiénes son los llamados a hacer prevalecer esa Constitución. Si nos circunscribimos a un adecuado y perfecto sistema de división de poderes, llegaremos a la conclusión de que en definitiva esa labor debe corresponder al Poder Judicial, pues resulta obvio que si se la dota deliberadamente de la condición de norma jurídica, su eficacia debe ser asegurada jurisdiccionalmente, pero frente a la ineficacia del sistema judicial en el control constitucional, se crea un Tribunal Constitucional. Dicha ineficacia es el producto de una falla en el sistema de división de poderes, pues

la invasión de uno en otro –abierta o sutilmente- provoca manipulaciones que la ciudadanía percibe y lógicamente se siente atacado e indefenso ante esa actividad enrarecida de los poderes. Es en este contexto, que surge la introducción en nuestro sistema jurídico, de un órgano constitucional autónomo como el Tribunal Constitucional, el mismo que precisamente fuera ideado por KELSEN, no sólo para asegurar la primacía de la Constitución sobre el parlamento, [sino que] al vedar cuidadosamente a ese Tribunal el enjuiciamiento de supuestos de hecho y casos concretos, limitando su actuación a la función abstracta de definir la compatibilidad lógica entre dos normas igualmente abstractas, se buscaba evitar que en apreciaciones de hechos e intereses y en la valoración y la pasión que son inseparables de la decisión de casos concretos, y que en esas apreciaciones y valores pueda enjuiciar las leyes sobre el terreno de la oportunidad, sustituyendo con su juicio el juicio político que sólo al parlamento pertenece. De este modo, el Tribunal Constitucional, en lugar de competidor del parlamento, termina siendo su complemento lógico.”¹⁸ (sic)

2.1. Naturaleza jurídica y función del tribunal constitucional

a) Naturaleza jurídica: El tribunal constitucional es un órgano técnico y especializado, cuya función fundamental es la vigilancia del cumplimiento de los preceptos constitucionales y la defensa de la constitución, su naturaleza es moderadora de los conflictos que se suscitan entre los organismos del Estado, es también garante de los derechos fundamentales de los ciudadanos, y máximo intérprete del texto constitucional.

¹⁸ Nuñez Medrano, Elizabeth Jessica, **Entrevista a Carlos Ramos Nuñez sobre el tribunal constitucional**, <http://blog.pucp.edu.pe/portal-juridico>, 20 de julio de 2010.

Con relación a la naturaleza jurídica del tribunal constitucional, el autor Héctor Fix-Zamudio, citado por Daniel Sandoval Cervantes, apunta que “sin duda la figura del Tribunal Constitucional como un órgano especializado en la resolución de conflictos generados por la aplicación de las normas constitucionales es una institución que se ha desarrollado a grandes pasos a partir de la época de la segunda posguerra, llegando a tal grado que hoy es considerada como un presupuesto de legitimación de los regímenes democráticos modernos.”¹⁹

b) La función del tribunal constitucional: Mucho se ha discutido sobre la función que cumple el tribunal constitucional en los Estados modernos, al respecto existe división entre quienes consideran a estos órganos constitucionales como órganos políticos o bien como órganos jurisdiccionales.

Con respecto a estas corrientes, el autor Teodoro Ribera ha sostenido que: “el Tribunal Constitucional no pertenece ni al Poder Judicial, ni a ninguna de las otras funciones clásicas del poder estatal; el tribunal constitucional es por tanto parte de un poder neutro ajeno a las funciones clásicas del poder y destinado a controlar las mismas, ejerciendo sus funciones como máximo guardián ordinario de la Constitución”²⁰; la misma opinión sostiene Humberto Nogueira con relación al tribunal constitucional al indicar que: “es un órgano jurisdiccional especial, que no siempre es un órgano jurisdiccional, puesto que no aplica siempre normas a hechos concretos, asumiendo la función de expulsar del orden jurídico, al estilo de un legislador negativo, aquellas leyes

¹⁹ Sandoval Cervantes, Daniel, **Tribunal constitucional y justicia constitucional en México**, pág. 115.

²⁰ Ribera, Teodoro, **El tribunal constitucional**, pág. 339.

y demás normas jurídicas que sean contrarias a la Constitución”²¹.

En oposición a lo anterior, Juan Colombo ha apuntado que, “el Tribunal Constitucional es claramente un órgano jurisdiccional que resuelve los conflictos constitucionales, rechazando así la teoría del poder neutro. El Tribunal Constitucional, al resolver conflictos por medio de un proceso y con efectos de cosa juzgada estaría ejerciendo, necesariamente, una función jurisdiccional”²².

En términos prácticos, ya se trate de una función política o jurisdiccional, la doctrina predominante reflejada en las distintas legislaciones, está de acuerdo en sostener que la función del tribunal constitucional es la defensa del principio de supremacía constitucional frente a las actuaciones del poder público que pudieran violentarlo, con ello asegurar el respeto a los preceptos constitucionales y garantizar el respeto de los derechos individuales de los ciudadanos.

2.2. Los sistemas de control constitucional

Se conocen varios sistemas de control de la constitucionalidad, entre ellos se mencionan los siguientes: el control legislativo, el control difuso o americano, el control concentrado o modelo austriaco y la variante italiana con relación al modelo austriaco.

a) El control legislativo: El control legislativo o francés tiene su origen en la revolución

²¹ Nogueira, Humberto, **Revisión del modelo orgánico y de la legitimidad del tribunal constitucional chileno**, pág.197.

²² Colombo, Juan, **La jurisdicción en el derecho chileno**, pág. 41.

francesa, de acuerdo a la cual la Asamblea estaba facultada para ejercer el control de la constitucionalidad, de acuerdo a este sistema, el parlamento tiene esta atribución como órgano que dicta las leyes y únicamente éste puede constituirse en fiscalizador de la constitucionalidad.

b) El control difuso: El control difuso o americano se originó en Norteamérica, en un fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de aquel país, en el caso *Madbury vs. Madison*.

La importancia de este antecedente induce a realizar una breve exposición de este caso: John Marshall, Presidente del Tribunal Supremo Norteamericano (1801-1835) quien dictó esta sentencia, determinó que una ley federal podía ser tachada de inconstitucional. Mediante esta justificación se entiende que el tribunal ostenta la supremacía interpretativa de la constitución.

Para explicar el surgimiento de éste tipo de control, el autor Edgar Montaña realizó el siguiente análisis de la controversia: “El 27 de Febrero de 1801, cinco días antes de que Thomas Jefferson asumiera la presidencia, se aprobó una ley orgánica para el Distrito de Columbia, la cual autorizaba al presidente la designación de jueces de paz. El presidente saliente, Adams, se apresuró a nombrar 42 de ellos. El Senado confirmó las designaciones, y John Marshall, que se desempeñaba como secretario de Estado además de presidente de la Suprema Corte, refrendó los nombramientos. No obstante cuatro de los recién designados nunca recibieron su nombramiento. La noche del 3 de marzo, cuando todavía se firmaban las designaciones, un funcionario del nuevo

Presidente, se presentó ante las oficinas del Secretario de Estado para conminarle que dejara de firmarlas, puesto que al haber comenzado el día 4, asumiría la presidencia el nuevo Presidente. La Suprema Corte falló en favor de Marbury y los otros tres designados jueces de paz. Todos ellos habían adquirido derecho al nombramiento y cargo por cinco años, independientemente de la notificación por parte del Poder Ejecutivo.”²³ (sic)

En el control difuso, cualquier autoridad judicial puede ejercer el control de constitucionalidad con carácter vinculante, ya que dicho control lo ejerce la Corte Suprema de Justicia en los procesos de inconstitucionalidad o de inaplicabilidad; los jueces emiten fallos en los juicios cuyas resoluciones tienen carácter inter partes, no erga omnes, únicamente resuelve para el caso particular y debatido, y sólo para él se declaraba la inaplicabilidad de la norma o normas consideradas como inconstitucionales.

c) El control concentrado: Contrario al control difuso de los norteamericanos, surge en Austria en 1920, el denominado control concentrado, y fue el jurista Hans Kelsen el inspirador de este proceso. Este modelo fue adoptado por Italia en 1948, Turquía y Yugoslavia en 1963 y por otros países posteriormente; consiste en otorgar a un órgano determinado el conocimiento de todos los asuntos relacionados con la constitucionalidad de las leyes, con lo cual se priva de esa atribución a los jueces ordinarios.

²³ Montaña Pardo, Edgar, **Corte suprema y tribunal constitucional bolivianos: competencias y relaciones**, pág. 123.

La finalidad del control concentrado es evitar conflictos con el parlamento y no causar problemas al sistema judicial, por lo que el control de la constitucionalidad se delega en un órgano específico para ello, debe ser planteado por la vía de la acción por los órganos afectados por el precepto denunciado de inconstitucional, en estos casos la sentencia que se dicte tiene efecto erga omnes, y de ser declarado inconstitucional, el precepto legal denunciado pierde su eficacia y es expulsado del ordenamiento jurídico.

El Profesor Manuel Gaona Cruz, al criticar este sistema expresa que: “los partidarios del modelo no tienen en cuenta las contradicciones en que se puede incurrir por vía judicial, cuando una norma subalterna, aunque se declare en jurisdicción distinta ajustada a la ley, pueda luego ser encontrada inconstitucional, o a la inversa, que luego de haber sido anulada por ilegal, resultase constitucional por efectos de la inconstitucionalidad declarada de la ley que determinó su invalidación”.²⁴

d) La variante italiana con relación al modelo austriaco: Esta clase de control constitucional tiene la particularidad de que las cuestiones de inconstitucionalidad se plantean ante un juez ordinario, quien evalúa sin dicha cuestión está suficientemente fundamentada, caso en el cual resuelve favorablemente, pero solo se pronuncia en cuanto a la procedencia o no de la acción, al resolver de manera favorable queda abierta la vía para que la acción sea planteada nuevamente ante el tribunal constitucional.

²⁴ Gaona Cruz, Manuel, **Estudios constitucionales**, pág. 45

e) El sistema de control constitucional en Guatemala: En el caso de Guatemala, se cuenta con un sistema de control constitucional mixto, y esto es debido a que cuando se trata de procesos de amparo, están facultados para conocer de los mismos, siempre en primera instancia los jueces ordinarios constituidos en tribunales de amparo, según lo dispuesto por la Corte de Constitucionalidad en los llamados Autos Acordados, los cuales determinan la competencia, y en apelación de las sentencias de amparo conoce siempre la Corte de Constitucionalidad, lo mismo sucede en cuanto a la exhibición personal, caso en el que también conocen los tribunales ordinarios, cuya competencia se determina de la misma manera que para el proceso de amparo según los Autos Acordados mencionados, con la variante de que la competencia que corresponde a la Corte de Constitucionalidad se traslada a la Corte Suprema de Justicia, aunque en estos casos no tiene aplicación el recurso de apelación.

Para el caso de la inconstitucionalidad de ley en caso concreto, tienen competencia para conocer de ellas en primera instancia, el tribunal que conozca del caso en el cual se aplique la norma que es denunciada de inconstitucional, constituido en tribunal constitucional, siempre que no se trate de un juzgado menor, caso en el cual, este deberá inhibirse de conocer la acción de inconstitucionalidad y elevar los autos al tribunal superior para que conozca en primera instancia, en ambos casos, la apelación de la sentencia la conocerá siempre la Corte de Constitucionalidad.

El caso estudiado y que sustenta el presente trabajo de tesis es el de la inconstitucionalidad de leyes de carácter general y corresponde a la Corte de Constitucionalidad conocer de ellas en única instancia, ya que contra sus sentencias no

cabe recurso alguno según lo establece el Artículo 142 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

Dicho lo anterior, se puede definir a la Corte de Constitucionalidad como un tribunal permanente de jurisdicción privativa cuya función es la defensa del orden constitucional; actúa como tribunal colegiado con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asigna la Constitución y la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

En Guatemala las funciones de la Corte de Constitucionalidad están reguladas en el Artículo 163 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, y son las siguientes:

- a) Conocer en única instancia de las impugnaciones interpuestas contra leyes o disposiciones de carácter general, objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad.
- b) Conocer en única instancia, en calidad de Tribunal Extraordinario de Amparo, las acciones de amparo interpuestas contra el Congreso de la República, la Corte Suprema de Justicia, el Presidente y el Vicepresidente de la República;
- c) Conocer en apelación de todos los amparos interpuestos ante cualquiera de los tribunales de justicia. Si la apelación fuere contra de una resolución de amparo de la Corte Suprema de Justicia, la Corte de Constitucionalidad se ampliará con dos vocales,

escogiéndose los otros dos Magistrados por sorteo de entre los suplentes;

d) Conocer en apelación de todas las impugnaciones contra las leyes objetadas de inconstitucionalidad en casos concretos, en cualquier juicio, en casación o en los casos contemplados por esta ley;

e) Emitir opinión sobre la constitucionalidad de los tratados, convenios y proyectos de ley, a solicitud de cualquiera de los organismos del Estado;

f) Conocer y resolver lo relativo a cualquier conflicto de competencia o de jurisdicción en materia de constitucionalidad;

g) Compilar la doctrina y principios constitucionales que vaya sentando con motivo de las resoluciones de amparo y de inconstitucionalidad, manteniendo al día el boletín o gaceta jurisprudencial;

h) Emitir opinión sobre la inconstitucionalidad de las leyes vetadas por el Ejecutivo, alegando inconstitucionalidad; e

i) Actuar, opinar, dictaminar o conocer de aquellos asuntos de su competencia establecidos en la Constitución de la República.

Por lo anterior, se puede afirmar que la función esencial del tribunal constitucional es la defensa del orden constitucional y garantizar la supremacía de ésta sobre cualquier otra

norma de carácter general o concreta.

2.3. El control constitucional de normas jurídicas

La justicia constitucional, entendida como: “el conjunto de actuaciones jurisdiccionales que tienden a procurar la adecuada protección de los derechos humanos, el funcionamiento eficaz de las garantías y defensas del orden fundamental de un país, con el propósito de combatir la arbitrariedad, preservar la libertad individual y mantener el principio de supremacía constitucional”²⁵ esta integrada por el proceso constitucional de amparo, la exhibición personal y la declaratoria de inconstitucionalidad de leyes u otras disposiciones ya sean concretas o generales.

Según lo indicado anteriormente, una de las funciones del tribunal constitucional es conocer en única instancia de las impugnaciones interpuestas contra leyes o disposiciones de carácter general, objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad, esto es, que corresponde exclusivamente a ella, como máximo interprete de la constitución, el determinar si una norma riñe o esta en contraposición con los principios y garantías establecidas en la constitución.

La inconstitucionalidad de las leyes, según el diccionario jurídico de Guillermo Cabanellas, es: “la reclamación extraordinaria que se otorga ante el Superior Tribunal de Justicia, Suprema Corte de Justicia, Tribunal de Garantías Constitucionales u otro organismo competente, cuando por una ley, decreto, resolución o autoridad se ha

²⁵ Prado, Gerardo, **Derecho constitucional**, pág. 142.

atacado alguna de las garantías establecidas en la Constitución, asegurándose de esta forma la ejecución absoluta de las disposiciones contenidas en la ley fundamental de la nación e impidiendo que sea desconocida, adulterada su letra o espíritu, o atacada en su contenido por ninguna autoridad en sus resoluciones o fallos”.²⁶

2.4. Principio de supremacía o superlegalidad constitucional

La propia Constitución Política de la República de Guatemala en su articulado establece lo que puede definirse como los principios básicos de autodefensa, así el Artículo 44 establece en su segundo párrafo que: “serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”, a su vez el Artículo 175 es taxativo al indicar que: “ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”.

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad también se refiere al principio de supremacía de la constitución al establecer en su Artículo 114 que: “los tribunales de justicia observarán siempre el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley y tratado internacional, sin perjuicio de que en materia de derechos humanos prevalecen los tratados y convenciones internacionales aceptados y ratificados por Guatemala” y el Artículo 115 establece que: “serán nulas de pleno derecho las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que

²⁶ Cabanellas, Guillermo, **Diccionario jurídico elemental**, pág. 407

regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si los violan, disminuyen, restringen o tergiversan. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen las normas constitucionales son nulas de pleno derecho”.

El control constitucional de las normas jurídicas es entonces un medio reparador, pues al expulsar del ordenamiento jurídico, una norma violatoria de los principios o garantías constitucionales, restablece el estado de derecho violentado por la norma denunciada de inconstitucional, ya se trate de un caso concreto o de carácter general.

2.5. La inconstitucionalidad directa o general

La inconstitucionalidad de las leyes puede encontrarse en casos concretos o puede ser de carácter general “la diferencia objetiva que resulta entre la inconstitucionalidad en caso concreto y la inconstitucionalidad de carácter general, reside en que aquella resuelve la inaplicabilidad al caso específico de la ley declarada inconstitucional, en tanto que la segunda quedará sin vigencia con efectos erga omnes...”²⁷

La inconstitucionalidad de leyes de carácter general se planteará según lo establece el Artículo 133 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, ante la Corte de Constitucionalidad por quienes estén legitimados para ello, el Artículo 134 del mismo cuerpo legal establece quienes ostentan dicha legitimación y son los órganos y personas siguientes:

²⁷ Corte de Constitucionalidad, Guatemala, **Gaceta jurisprudencial No. 15**, expediente 244-89, pág. 20, sentencia: 31-01-90.

- a) La Junta Directiva del Colegio de Abogados, actuando a través de su Presidente;
- b) El Ministerio Público a través del Procurador General de la Nación; (aquí debe entenderse que es a través del Fiscal General de la República)
- c) El Procurador de los Derechos Humanos en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que afecten intereses de competencia; y
- d) Cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos.

El Artículo 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que: “la petición de inconstitucionalidad se hará por escrito, conteniendo en lo aplicable los requisitos exigidos en toda primera solicitud, conforme las leyes procesales comunes, expresando en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación”.

Cuando se trata de inconstitucionalidad directa o general, el tribunal constitucional se integra con siete miembros según lo establecen el Artículo 137 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad y el Artículo 269 de la Constitución Política de la República de Guatemala, dado que la Corte de Constitucionalidad está integrada por cinco miembros titulares y cinco suplentes, los otros dos magistrados se escogerán por sorteo entre los suplentes.

Una vez interpuesta la solicitud de inconstitucionalidad, la Corte decretará de oficio y sin

formar artículo, dentro de los ocho días siguientes a la interposición, la suspensión provisional de la ley, reglamento o disposición de carácter general, esto si a juicio de la Corte, la inconstitucionalidad fuere notoria y susceptible de causar gravámenes irreparables, dicha suspensión tiene efecto general y deberá ser publicada en el Diario Oficial al día siguiente de haber sido decretada.

Cuando no se ha dispuesto la suspensión provisional de la ley, reglamento o disposición de carácter general, o cuando si se ha dispuesto su suspensión, se da audiencia por 15 días comunes tanto al Ministerio Público como a cualquier autoridad o entidad que la Corte estime pertinente, transcurrido el plazo de 15 días, evacuadas o no las audiencias, la Corte de oficio señala día y hora para la vista dentro de un término que no exceda de 20 días. De ser solicitado así por el interponente o por alguna de las partes, la vista será pública.

La Corte de Constitucionalidad debe dictar la sentencia dentro del término de 20 días siguientes al día en que se haya verificado la vista, sin embargo, todo el trámite de la inconstitucionalidad de ley de carácter general no podrá ser mayor de dos meses, a la luz de lo establecido en el segundo párrafo del Artículo 139 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que establece que la Corte deberá dictar sentencia dentro del término máximo de dos meses a partir de la fecha en que se haya interpuesto la inconstitucionalidad.

El efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad es la pérdida de la vigencia de la ley, reglamento o disposición denunciada de inconstitucional y surte efecto a partir del día

siguiente al de la publicación del fallo en el Diario Oficial.

En los casos en que se hubiera decretado la suspensión provisional de la ley, reglamento o disposición, el efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad, es decir, la pérdida de la vigencia de estos, se retrotraerá a la fecha en que hubiera sido publicada la suspensión.

Como puede observarse, las resoluciones que dicte la Corte de Constitucionalidad en cuanto a la inconstitucionalidad de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general son definitivas, puesto que contra ellas no cabe recurso alguno.

CAPÍTULO III

3. Antecedentes del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad

Se considera de importancia hacer referencia a los antecedentes del Decreto que contiene la Ley del Impuesto de Solidaridad, esto para conocer las razones y justificaciones en que el órgano ejecutivo se fundamentó para la creación del referido impuesto.

El 2 de Septiembre de 2008 el Ministro de Finanzas Públicas Juan Alberto Fuentes trasladó al Presidente de la República, Álvaro Colom el proyecto de ley, el cual incluye un dictamen de la Superintendencia de Administración Tributaria de 4 de Agosto de 2008 en el cual manifiesta su opinión favorable.

El proyecto de ley fue trasladado al Congreso de la República por el Presidente de la República, con fecha 12 de Septiembre de 2008 para su discusión y aprobación, en el que argumenta los motivos y justificaciones siguientes:

La Constitución Política de la República de Guatemala invoca la solidaridad en varios de sus preceptos. El Artículo 1º determina que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común; el Artículo 4º. convoca a todos los seres humanos a guardar conducta fraternal entre si y el Artículo 118 funda el régimen económico y social de la República de Guatemala en principios de justicia social y encomienda al Estado el

logro de la equitativa distribución del ingreso nacional. Asimismo, establece en el Artículo 135 el deber de los guatemaltecos de contribuir a los gastos públicos para cumplir los mandatos constitucionales.

Estos preceptos constitucionales fundamentan la puesta en marcha de políticas, estrategias y acciones para la superación de la pobreza. El Gobierno de la República debe tener capacidad para hacerle frente al gasto en educación, en salud, en seguridad, a las deficiencias en nutrición y en general a la inversión del gasto social público con calidad.

La situación económica y social de Guatemala es compleja. Por una parte, Guatemala es un país con una tasa de crecimiento de la población del 2.4% anual lo que en términos prácticos significa que la población se duplica cada 24 años. A finales de la década de los setentas, la población total de Guatemala era de 6 millones y medio. En la actualidad, la población de Guatemala está por encima de los 13 millones de habitantes.

De la población total de Guatemala, el 57% se encuentran en una situación de pobreza, conforme lo indican las estadísticas elaboradas por Naciones Unidas, lo que significa que esa población vive diariamente con el equivalente en quetzales de menos de USD2.00 ajustado con el método del poder de paridad adquisitiva.

El 29% de la población es analfabeta y el porcentaje de los niños en edad escolar que ingresan a la escuela es muy bajo. De esos niños solamente un poco más del 50%

termina la educación primaria. Mas del 60% de los jóvenes entre 16 y 25 años no tienen formación técnica ni profesional. Únicamente el 12% de la población entre 12 y 20 años tienen acceso a la educación media y secundaria. Finalmente únicamente un poco más del 1% de la población tiene la posibilidad de efectuar estudios universitarios. Del total de la población de niños en edad escolar que no visitan la escuela, más del 70% son niñas. Dentro del total de estudiantes en las universidades del país solamente el 20% corresponde a estudiantes de sexo femenino.

Guatemala cuenta con una carga tributaria de alrededor del 12% sobre el PIB, la cual se considera baja en comparación con otros países centroamericanos y aun no llega a la meta establecida en los Acuerdos de Paz, que es de 13.2%.

De no lograrse la implementación de una modernización fiscal que haga justo y eficiente el sistema tributario, se corre el riesgo de que programas prioritarios de gasto social queden sin financiamiento; el desplome de la carga tributaria; el aumento del déficit fiscal; desequilibrios macroeconómicos, lo cual tiene como consecuencia más inflación e ingobernabilidad; deterioro de la calificación de riesgo-país; existencia de un desequilibrio entre el esfuerzo interno y la cooperación externa, y mayor vulnerabilidad ante crisis económica internacional. Con ello existiría el peligro de que no se alcance la equitativa distribución del ingreso nacional, lo que contradice el deber constitucional de procurar el bien común.

Para atenuar los desajustes anteriormente mencionados y alcanzar un sistema tributario justo y equitativo, es necesario decretar un impuesto de solidaridad en tanto cobra

vigencia la ley de modernización del impuesto sobre la renta que grave todas las manifestaciones de renta incluyendo las rentas de capital percibidas, devengadas u obtenidas por residentes en el país e incorpore también a la legislación, aspectos de tributación internacional.

El mandato constitucional de solidaridad, obliga a aumentar la capacidad del Estado para responder a las necesidades de la población; a obtener recursos de la comunidad internacional; a contribuir a una mayor capacidad para enfrentar turbulencias económicas internacionales; a generar mayores posibilidades de crecimiento y empleo; a contribuir a una mayor gobernabilidad y a una mejor imagen política ante el mundo y la historia. La justicia no se concibe sin dar cabal respuesta al principio de solidaridad para obtener los recursos que permitan al Gobierno efectuar inversiones en áreas muy sensibles, tales como educación y salud, y que permitan mejorar la productividad y competitividad de los guatemaltecos ante los retos de la globalización.

Situación tributaria

El impuesto de solidaridad sustituirá al impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz.

Al aprobarse la iniciativa de Ley del Impuesto de Solidaridad, la recaudación de este impuesto tendría un impacto positivo de entre 0.8% y 0.9% del PIB (alrededor de Q2,900 millones) en el año 2009. Este impuesto permitirá la recuperación de la carga tributaria en 2009 a niveles de 2007, garantizara la recaudación mínima del impuesto

sobre la renta de los contribuyentes del régimen optativo, especialmente de los grandes y medianos.

Es importante destacar que los contribuyentes que se encuentran inscritos en el régimen optativo del impuesto sobre la renta, reportan en promedio una relación de dicho impuesto efectivo con relación a los ingresos brutos muy por debajo de aquellos contribuyentes que están inscritos en el régimen general, en donde la relación del 5% es constante.

El impuesto de solidaridad es un impulsor para obtener una mejor declaración del impuesto sobre la renta de las empresas que realicen actividades mercantiles y agropecuarias, donde la gobernabilidad y coercitividad del Estado no es lo suficientemente fuerte para hacer que el impuesto sobre la renta trabaje en forma adecuada. En muchos países se ha implementado como un impuesto mínimo alternativo y para el caso de Guatemala, se constituye en un mecanismo emergente mientras se logran los consensos para la promulgación de un impuesto sobre la renta moderno que grave toda manifestación de renta.

Contenido de la ley

El impuesto que se propone se ajusta a los principios constitucionales de legalidad coherente con lo preceptuado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, pues determina las bases de recaudación, el hecho generador, exenciones, sujeto pasivo del tributo, base imponible y el tipo impositivo.

Al tenor de lo dispuesto en el Artículo 1 de la iniciativa de ley, el impuesto recae en la realización de actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional por personas individuales, jurídicas y los entes con patrimonio propio y funcional descritos en la misma, que tengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%). Este mínimo exento, obedece al principio de capacidad de pago consagrado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República.

El Artículo 2 de la iniciativa define los términos tributarios propios del impuesto lo que facilita su aplicación y una mejor observancia de esta ley.

El Artículo 3 determina como hecho generador del ISO, la realización de actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional.

El Artículo 4 establece las exenciones contenidas en la Constitución, convenios internacionales y leyes que crean regímenes especiales, y declara exentos a los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y las municipalidades y sus empresas, las universidades y los centros educativos públicos y privados, en armonía con la Constitución Política de la República.

Exime a las asociaciones, fundaciones, cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, en coherencia con el resto del sistema impositivo guatemalteco.

También se contempla que este impuesto no afecte a quienes están amparados en los regímenes especiales de exportación, de maquila y de zonas francas que establecen los Decretos 29-89 y 65-89 del Congreso de la República.

Atendiendo al principio de capacidad de pago contempla la exención a los sujetos pasivos que inicien actividades empresariales por los primeros cuatro trimestres de operación durante dos años consecutivos.

Este impuesto únicamente aplicará para aquellos contribuyentes que opten por el régimen del impuesto sobre la renta con un tipo impositivo del 31% otorgando exención de este impuesto a los que hayan optado al régimen de tarifa fija del 5% sobre los ingresos gravados.

Los sujetos pasivos de este impuesto son: las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o de establecimiento permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

El Artículo 7 establece la base imponible del impuesto de solidaridad constituyendo ésta la cuarta parte del monto del activo neto, o la cuarta parte de los ingresos brutos, la que

sea mayor, la cuarta parte se debe al periodo impositivo trimestral, no anual.

Para no afectar a las pequeñas empresas, además del mínimo exento, el Artículo 8 propone que el tipo impositivo del impuesto de solidaridad sea del uno punto veinticinco por ciento (1.25%)

El Artículo 9 estatuye que el impuesto de solidaridad se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible y cuando el contribuyente utilice como base imponible la cuarta parte del monto del activo neto, le restará el impuesto único sobre inmuebles efectivamente pagado durante dicho trimestre.

El impuesto de solidaridad se paga dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario.

Para evitar vicio de doble tributación se establece en el Artículo 11 de la iniciativa de ley que el impuesto de solidaridad sea acreditable al impuesto sobre la renta. Para el efecto, los contribuyentes pueden optar por una de las siguientes formas de acreditación:

- a) El impuesto de solidaridad pagado durante los cuatro trimestres del año, puede ser acreditado al impuesto sobre la renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes.

- b) Los pagos trimestrales del impuesto sobre la renta, podrán acreditarse al

impuesto de solidaridad en el mismo año calendario.

El remanente del impuesto de solidaridad será considerado como un gasto deducible para efectos del impuesto sobre la renta, del periodo de liquidación definitiva anual.

Las infracciones y sanciones a las disposiciones de la Ley del Impuesto de Solidaridad serán las establecidas en el Código Tributario y en el Código Penal.

El Artículo 13 faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria para la aplicación, recaudación fiscalización y control.

El proyecto de ley incluye un Artículo transitorio que establece que los contribuyentes del IETAAP (impuesto extemporáneo y temporal de apoyo a los acuerdos de paz) deberán pagar el impuesto causado de octubre a diciembre de 2008, conforme a las disposiciones establecidas en la ley de dicho impuesto.

La Dirección General de Asesoría y Cuerpo Consultivo del Presidente de la República, adscrita a la Secretaría General de la Presidencia de la República emitió dictamen por medio del cual realiza un análisis del proyecto de la Ley del Impuesto de Solidaridad, estableciendo que el impuesto que se propone se ajusta a los principios constitucionales de legalidad coherente, pues determina las bases de recaudación: hecho generador, exenciones, sujeto pasivo del tributo, base imponible y el tipo impositivo y obedece al principio de capacidad de pago, define los términos tributarios propios del impuesto lo que facilita su aplicación y una mejor observancia de esta ley.

Este impuesto no afecta a quienes están amparados en los regímenes especiales de exportación, de maquila y de zonas francas que establecen los Decretos 29-89, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, y el Decreto 65-89, Ley de Zonas Francas, ambas del Congreso de la República.

El impuesto propuesto fue creado, según se desprende de sus antecedentes, como un impuesto temporal, en sustitución del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, en tanto cobre vigencia una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

Es necesario aclarar que el tipo impositivo contenido en el proyecto de ley fue modificado y reducido por el Congreso de la República en un 0.25% con relación a la propuesta original, quedando este en 1% sobre la misma base.

El Decreto 73-2008 fue declarado de urgencia nacional con el voto favorable de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la República, fue aprobado en un solo debate, y cobro vigencia el 1 de Enero de 2009.

3.1. Los principios constitucionales en materia tributaria

En cuanto al poder tributario del Estado Giuliani Fonrouge opina que es “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”²⁸ sin embargo, esta facultad no es ilimitada, de

²⁸ Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**, 6ta. ed., pág. 325.

tal manera que en la propia constitución se establecen distintas limitaciones a ese poder tributario y que se conocen como principios tributarios y éstos son lineamientos que el legislador debe observar para el establecimiento de los tributos, lineamientos que constituyen también una herramienta de defensa por parte de los contribuyentes contra el Estado, cuando éste cae en inobservancia de éstos, lo que puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales.

a) Principio de legalidad: El principio de legalidad se fundamenta en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, esto quiere decir que no puede existir contribución alguna, que no se encuentre contenida en una ley formal y material, como acto propio y formal del poder legislativo puede afirmarse que: “este principio de legalidad de la tributación es sin duda uno de los principios esenciales del Estado moderno, también conocido por *reserva de ley*, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público. Arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo.”²⁹ (sic)

La Corte de Constitucionalidad ha indicado que: “según el Artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República, decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos.”³⁰

²⁹ **Ibid**, pág. 364.

³⁰ Corte de Constitucionalidad, Guatemala, **Gaceta jurisprudencial No. 40**, expediente 533-95, pág. 34, sentencia: 20-06-96.

La referida Corte ha interpretado que: “la Constitución en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades, abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria.”³¹

b) Principio de igualdad: El principio de igualdad en materia tributaria se traduce en que todos los sujetos pasivos de un tributo deben necesariamente encontrarse en igualdad de condiciones que les permitan soportar el tributo.

El autor Juan Martín Queralt ha apuntado sobre este principio que: “Conocido también como principio de isonomía (de isos, igual), este principio es uno de los elementos esenciales en el ordenamiento jurídico tributario y se traduce en forma de capacidad contributiva. La igualdad así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, atendiendo a que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma. Ello no significa que el principio de igualdad agote su contenido con el de capacidad económica, sino que el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad, sino solo aquella desigualdad que no sea razonable y carezca

³¹ Corte de Constitucionalidad, Guatemala, **Gaceta jurisprudencial No. 31**, expediente 231-93, pág. 11, sentencia 08-02-94.

de fundamentación, es decir cualquier desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria”.³²

Carlos Giuliani opina que “el principio de igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente, luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación. En realidad había sido enunciado anteriormente por Adam Smith en 1767, en sus máximas sobre la imposición, al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado “en proporción a sus respectivas capacidades” y que calificaba de esta manera: en la observancia u omisión de esta máxima, consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición.”³³ (sic)

Para aclarar éste punto puede afirmarse que: “el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas”.³⁴

El principio de igualdad está plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 4º. que establece: “Libertad e igualdad. En Guatemala todos

³² Queralt, Juan Martín y otros, **Ob. Cit**; pág. 134.

³³ Giuliani Fonrouge, Carlos, **Ob. Cit**; pág. 367.

³⁴ **Ibid**, pág. 369.

los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”

Nuestra Corte de Constitucionalidad con respecto al principio de igualdad ha expresado que: “el principio de igualdad plasmado en el Artículo 4º. de la Constitución Política de la República de Guatemala impone que situaciones iguales sean 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 sen 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...”³⁵

c) Principio de generalidad: La generalidad de los impuestos son condiciones esenciales para que se cumpla la regla de igualdad, no siendo admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.

Con relación a éste principio Carlos Giuliani opina que: “como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas o sea que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter

³⁵ Corte de Constitucionalidad, Guatemala, **Gaceta jurisprudencial No. 24**, expediente 141-92, pág. 14, sentencia 16-06-92.

persecutorio o de discriminación odiosa. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.”³⁶

En cuanto a la capacidad contributiva Carlos Giuliani ha expresado que: “puede considerarse dentro del principio de generalidad, el hecho de la coexistencia de ciertas capacidades contributivas no alcanzadas, frente a otras súper explotadas, cosa que implicaría una quiebra del principio de igualdad, por no respetar la generalidad. También, aunque es mas discutible pues implica una cierta dosis de opción política, se presenta el problema de si debe gravarse toda o parte de la capacidad contributiva contemplada, sin que por ello el principio de generalidad pueda reputarse violado.”³⁷

d) Principio de capacidad de pago: Este principio constituye uno de los más importantes que debe tenerse en cuenta al momento de la creación del tributo, el legislador debe aplicar fórmulas de cálculo de la misma que permitan la mayor exactitud posible, esto para que el sujeto gravado con el impuesto sea realmente capaz de soportarlo, sin menoscabo de su patrimonio, dicho en otras palabras: “el principio de capacidad de pago, conocido también como principio de capacidad económica constituye el principio material de justicia en el ámbito tributario”.³⁸

Como se dijo, el legislador, al momento de crear la norma tributaria, debe tomar en cuenta no solo aspectos presupuestales que garanticen la captación de recursos, sino

³⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos, M., **Ob. Cit;** Pág. 371.

³⁷ **Ibid,** pág. 372.

³⁸ **Ibid.**

también la condición del sujeto pasivo frente al tributo, la justicia impositiva requiere, además de los principios citados anteriormente, que sea considerada la aptitud contributiva que tiene el sujeto pasivo para hacerle frente al tributo, ya que de otra forma se atendería contra la economía de los particulares. La tributación no puede ser producto de un criterio eminentemente jurídico, puesto que tiene que tomarse en cuenta distintos criterios como el político, económico y social, es a través de estos criterios que el legislador eleva a la categoría de norma jurídica los hechos generadores de la obligación tributaria, es decir los hechos impositivos, que serán los que dictaminen y califiquen la capacidad contributiva. “Los hechos generadores de la obligación tributaria no son estructuras conceptuales rígidas, sino supuestos flexibles y cambiantes según las circunstancias y condiciones políticas, sociales y económicas, razón por la que estos supuestos o circunstancias fácticas han ido cambiando a través de la historia. Por esta razón, la capacidad contributiva es el elemento esencial para la conformación justa y adecuada de todo tributo”.³⁹

La tarea del legislador no es sencilla, ya que tiene que actuar con sumo cuidado, y además debe estar atento a los actos y hechos aislados que en algunos casos presumen una riqueza sin que en realidad se manifieste ésta. De manera que cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la recaudatoria, se produce una violación al principio de capacidad contributiva, puesto que se gravan o se dejan de gravar hechos que no la representan. La capacidad contributiva esta condicionada por una premisa lógica como lo es la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica, no garantiza una

³⁹ Faya Viesca, Jacinto, **Ob. Cit**; pág. 89.

capacidad real de contribuir. A este respecto Moschetti sostiene que “en el concepto de capacidad contributiva hay implícito un juicio de valor, por lo cual si bien no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, pueden existir capacidades económicas no demostrativas de aptitud para la contribución. En síntesis, entiende que capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino aquella que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales”.⁴⁰

La Corte de Constitucionalidad con respecto al principio de capacidad de pago ha expresado que: "Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo".⁴¹

⁴⁰ Francesco Moschetti citado por Giuliani Fonrouge, Carlos M., **Ob. Cit**; pág. 343.

⁴¹ Corte de Constitucionalidad, Guatemala, **Gaceta jurisprudencial No. 37**, expediente 167-95, pág. 45, sentencia: 28-09-95.

e) Principio de no confiscación: Este principio se refiere a que en la estructuración del tributo debe necesariamente respetarse el principio de capacidad de pago, puesto que al ser éste vulnerado, se pone al sujeto pasivo en la situación de no poder satisfacer el tributo con el producto de su actividad económica, sino que debe obligatoriamente disponer de sus activos para cumplir con la prestación a favor del Estado, activos que le son indispensables para continuar produciendo la renta que a su vez, constituye el hecho generador de la obligación tributaria .

Al respecto del fundamento del principio de no confiscación, Queralt apunta que: “La previsión constitucional que veda la confiscatoriedad del sistema tributario constituye, en principio, una previsión tautológica, porque la confiscación constituye un concepto que, por su propia esencia, permanece a extramuros del ordenamiento tributario. El tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional y por exigencia dogmática, está basado en la capacidad económica de quien es llamado a satisfacerlo. En la confiscación, por el contrario, los principios que la sustentan son distintos. El principio de no confiscación supone, como ha señalado LASARTE, un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta”.⁴² (sic)

El autor Héctor Villegas cita a los autores peruanos Hernández Berenguel y Vidal Henderson quienes sostuvieron, en las XIV jornadas latinoamericanas de derecho

⁴² Queralt, Juan Martín y otros, **Ob. Cit**; pág. 137.

tributario (Buenos Aires, del 4 al 7 de Septiembre de 1989), que: “el principio de no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en todo Estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base a ese tipo de la democracia. Sobre la base de esta idea, entendieron que existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada”.⁴³
(sic)

Para no violentar el principio de no confiscación, la configuración de las bases de recaudación deben ser puntuales y debe poder efectivamente medirse la real capacidad contributiva de los obligados, en otras palabras puede decirse que: “este principio se traduce en la exigencia de que la tributación sea graduada en forma tal de adaptarse a la riqueza de los contribuyentes. Implica que cada ley tributaria tome aspectos de esta riqueza, *pero sin destruir su base creadora*. Tanto el *conjunto de impuestos*, como *cada impuesto*, han de adecuarse a la capacidad económica de los contribuyentes. Y por capacidad económica ha de entenderse a la real posibilidad de poder ser disminuida patrimonialmente, *pero sin destruirla, y sin que pierda la posibilidad de persistir generando la riqueza que es materia de la tributación*. La violación a esta regla por excesos tributarios configura confiscación, constitucionalmente vedada, además de una suprema irracionalidad. En conclusión, se puede sostener que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede

⁴³ Villegas, Héctor B., **Ob. Cit**; pág. 209.

la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad.”⁴⁴ (sic)

f) Principio de proporcionalidad: Para Adam Smith, la justicia del impuesto consiste en la aplicación de cuatro máximas, la primera de ellas es la proporcionalidad del impuesto, estableciendo lo siguiente: “Los súbditos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en proporción cada uno, con la mayor exactitud posible a sus propias facultades o sea en proporción al ingreso de que disfrutan bajo la protección del Estado. La observación o violación de esta máxima se traduce en lo que llamamos igualdad o desigualdad de la imposición”.⁴⁵

Adolfo Arrijo Vizcaíno dice que el principio de proporcionalidad significa que: “los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos”.⁴⁶

En otras palabras, el principio de proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan mayores ingresos tributen en forma superior a

⁴⁴ **Ibid.**

⁴⁵ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, **Diccionario jurídico mexicano**, pág. 2614.

⁴⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, **Derecho fiscal**, pág. 257.

las de menores recursos; y por la otra, que a cada uno de manera individual la ley lo obligue a aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

De manera que este principio de proporcionalidad exige que exista justa distribución de las cargas, lo cual requiere tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales y, tal principio no puede cumplirse si las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos no son tenidas en cuenta. La proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino también en cuanto al mayor menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y, por supuesto debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

La proporcionalidad así consagrada implica que la carga tributaria que afecta a cada contribuyente debe ser adecuada y razonable, y no debe exceder de lo razonable. Se trata de asegurar que los tributos no sean expropiatorios.

g) Principio de justicia y equidad tributaria: Equidad según Aristóteles significa la aplicación de la justicia a casos concretos, lo cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias, puede advertirse que la equidad está íntimamente relacionada con el principio de igualdad ya que ella exige que el principio de igualdad se respete, determinando que es norma de equidad el hecho de que se encuentren obligados a determinada situación, quienes se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma

obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual. De tal manera que se puede entender que principio de equidad significa la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, ante la ley tributaria; los que deben recibir un tratamiento idéntico en lo referente al hecho imponible, ingresos gravables, deducciones autorizadas, época de pago, etcétera, por lo deben únicamente variar las tarifas aplicables de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente, con el objeto de cumplir también con el principio de proporcionalidad.

La Corte de Constitucionalidad ha definido este principio al establecer que: "...El Artículo 243 de la Constitución exige que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación

del tributo)...”⁴⁷

3.2. Inconstitucionalidad de los Artículos 1, 3 y 5 Ley del ISO

La Ley del Impuesto de Solidaridad conocida también como Ley del ISO, establece en su Artículo 1 que: “Se establece un impuesto de solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.”

El Artículo 3 de la misma ley establece: “Constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de esta Ley.”

Por su parte el Artículo 5 de la misma ley establece: “Están obligadas al pago de este impuesto, las personas y entes referidos en el Artículo 1 de esta Ley.”

De la lectura de los Artículos anteriores se evidencia la confrontación con el Artículo 4

⁴⁷ Corte de Constitucionalidad, Guatemala, **Gaceta jurisprudencial No. 63**, expediente 1233, pág. 86, sentencia: 05-02-02.

de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece en su parte conducente que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha expresado que el principio de igualdad plasmado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala impone que situaciones iguales sean 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 sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esa 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 Constitución establece que no todas las situaciones pueden ser tratadas de la misma manera, por lo que aquellas situaciones que sean tratadas de manera desigual, necesitan una justificación razonable de conformidad con el sistema de principios y valores de la propia Constitución.

Los Artículos 1, 3 y 5 de la Ley del Impuesto de Solidaridad violan el principio de igualdad al establecer que los sujetos pasivos del referido impuesto son únicamente las persona individuales o colectivas y demás patrimonios domiciliados en el país que desarrollan actividades mercantiles o agropecuarias, y es de ésta manera como dichos Artículos violan el derecho constitucional de igualdad, puesto que el hecho de gravar

únicamente a éste tipo de personas, no está debidamente justificado en ningún apartado de la ley, justificación que se hace necesaria al amparo de la interpretación realizada por la Corte de Constitucionalidad, además de que tratándose de un impuesto, su objetivo es el bien común de todos los habitantes de la República, por lo que no existe ningún argumento razonable que justifique que la carga del impuesto recaiga únicamente sobre la actividad mercantil y agropecuaria, cuando existen otras actividades que también producen rentas.

Dicho de otra manera, los Artículos 1, 3 y 5 de la Ley del Impuesto de Solidaridad violan el principio de igualdad al tratar de manera distinta, situaciones iguales o similares, sin que dicho tratamiento desigual cuente con una justificación razonable de conformidad con el sistema de valores que la propia Constitución establece y al no contar con esa justificación se concluye que dicho tratamiento desigual es inconstitucional.

3.3. Inconstitucionalidad de los Artículos 1, 2, 7 y 8 Ley del ISO

El Artículo 1 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, transcrito anteriormente, y el Artículo 2 literal d) que establece: “Margen bruto: La sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.” se encuentran en confrontación con el principio de capacidad de pago regulado en el Artículo 243 constitucional, puesto que el primero grava únicamente a las entidades que se dediquen a la actividad mercantil o agropecuaria que obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos, ya que el hecho de

que efectivamente se obtenga el margen bruto que determina la ley, no determina la capacidad de pago del contribuyente, esto se debe a que la misma ley en su Artículo 2 literal d), excluye para el cálculo de dicho margen bruto, los gastos de ventas y los gastos administrativos en que incurre el contribuyente, lo que conlleva una flagrante violación al principio de capacidad de pago ya que no permite al contribuyente deducir los gastos necesarios para generar la renta que provoca el pago de impuestos.

Al momento de configurarse el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el concepto de margen bruto, constituye una forma de estructurar el elemento objetivo del hecho generador que contradice lo dispuesto en el Artículo 243 constitucional, en virtud de que en relación con los ingresos por servicios prestados, se gravan los ingresos brutos, sin tomar en cuenta los costos indispensables o necesarios para su prestación; y en relación con el total de ventas solo se reconoce el costo de ventas, es decir el monto directo del costo de adquisición de las mercancías vendidas, el cual incluye, en su caso, los derechos arancelarios y las tasas causadas, gastos de flete y de seguro; pero no incluye gastos operativos de venta, tales como costo de bodega, administración de las ventas, salarios y sueldos del personal. Es necesario hacer énfasis en este extremo, toda vez que en la realidad no resulta factible la realización de las ventas, sin que se tomen en cuenta una serie de gastos que en la estructuración del hecho generador no han sido consideradas.

De lo anterior puede advertirse que existe vulnerabilidad en la capacidad de pago del contribuyente, toda vez que si desde la configuración del elemento objetivo del hecho generador, se están gravando los ingresos brutos, es decir, el conjunto total de rentas

de toda naturaleza, lo que incluye ingresos de la venta de activos fijos, sin que se consideren los costos y gastos que efectivamente se hicieron para percibir esos ingresos brutos y si, para que surja la obligación tributaria, se utiliza el concepto financiero y contable de margen bruto cuyo 4% no debe ser superado para que se produzca la no afectación; llegando a la conclusión que el hecho generador de la obligación tributaria, tal y como el mismo ha sido configurado, no ha sido estructurado de acuerdo con el principio de capacidad de pago, el cual establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y que para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas de acuerdo con el principio de capacidad de pago, prohibiendo los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación.

El precepto de la ley que se confronta, da lugar a la estructuración de un gravamen que es contrario a la capacidad de pago del contribuyente y consecuentemente de naturaleza confiscatoria, lo que contrasta con el Artículo 243 constitucional, y por consiguiente se separa del principio que establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, por lo que es notorio que el Artículo 2 literal d) de la Ley analizada, es contrario a lo establecido en el Artículo 41 constitucional, el cual protege el derecho de propiedad del contribuyente y prohíbe la confiscación de bienes; ya que si la norma analizada impone al contribuyente un gravamen confiscatorio y contrario al principio de capacidad de pago, como lo prohíbe el Artículo 243 constitucional, se está confiscando el capital que es propiedad del contribuyente, y destinándolo al pago de dicho impuesto, sin ninguna base legal, puesto que según el Artículo 44 constitucional, son nulas ipso jure las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.

El Artículo 2 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, establece que: “Para los efectos del impuesto de solidaridad, se entenderá por:

a) Activo neto: El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites del tres por ciento (3%) sobre las operaciones del giro habitual del negocio establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta que se encuentre en curso durante el bimestre por el que se determina y paga el impuesto.

b) Créditos fiscales pendientes de reintegro: Los montos que conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, declarados líquidos y exigibles por resolución y que estén registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

c) Ingresos brutos: El conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el bimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales

provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondientes al período indicado.

d) Margen bruto: La sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas”.

El Artículo 7 del mismo cuerpo legal establece que: “La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior”.

La base imponible que establece la Ley del Impuesto de Solidaridad puede determinarse de dos maneras: la primera sobre la cuarta parte del monto del activo neto que resulte de restar del total de activos, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, las reservas para cuentas incobrables, el total de cuentas incobrables y el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco; y la segunda sobre la cuarta parte de los ingresos brutos entendida ésta como el conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse

por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el bimestre por el que se determina y paga éste impuesto, agravando la situación de contribuyente, la ley establece que la base imponible que debe utilizarse para calcular el impuesto, es la que sea mayor entre las dos mencionadas.

Según el Artículo 243 constitucional, la estructuración de una base imponible de acuerdo con los parámetros que determina la ley objeto de análisis, es contraria al principio de capacidad de pago, injusta, inequitativa y confiscatoria, en virtud que para establecer un gravamen, la ley no debe tomar en cuenta solo lo que forma parte de los activos de un sujeto, sino gravar el patrimonio neto del mismo atendiendo al principio constitucional de justicia tributaria, toda vez que se dan casos en los que el pasivo de un sujeto de gravamen es igual o incluso superior a sus activos, ello implica el establecimiento de un impuesto sobre una riqueza inexistente. Si la ley dispone gravar los ingresos brutos, se está estableciendo una base imponible también confiscatoria, injusta, inequitativa y contraria al principio de capacidad de pago.

El mismo Artículo 243 constitucional establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y que para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago; con relación a éste principio la Corte de Constitucionalidad ha expresado que 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, la referida Corte añade que para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las

aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo, esto es, que el sistema tributario debe atender a las condiciones personales de los contribuyentes, y que se debe requerir y exigir su contribución al gasto público de acuerdo a sus posibilidades económicas.

La Corte de Constitucionalidad al dictar sentencia de 15 de Diciembre de 2003 en la que declara inconstitucionales algunos Artículos de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias – IEMA – cuyas bases de recaudación eran similares a las de la Ley del Impuesto de Solidaridad, expresó que: no escapa al conocimiento de éste tribunal que tanto el ingreso como el activo de una empresa, son parte integrante del patrimonio de la persona que ostenta la propiedad de la misma. De ahí que, como antes se consideró en esta sentencia, la observancia de una adecuada equidad y justicia tributaria precisa que el contribuyente debe tener una real posibilidad de poder deducir de sus ingresos brutos, todos aquellos gastos (costos) en los que se haya incurrido para la preservación de la fuente de ingresos, y así determinar fehacientemente cuál es su aptitud efectiva para el pago de un tributo, cuyo gravamen

esté determinado precisamente por su nivel de ingresos; lo cual no ocurre cuando el gravamen es impuesto sobre ingresos brutos de los cuales no existe posibilidad de deducción.

También se estableció en dicha sentencia que: siguiendo ese orden de ideas, también resulta pertinente indicar que la jurisprudencia de esta Corte, refiriéndose a los principios de equidad y justicia tributarias y capacidad de pago, ha precisado que éstos cobran efectividad cuando se crean impuestos que son estructurados de forma tal, que permiten fácilmente evidenciar que a mayor capacidad contributiva, mayor deber ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no solo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser determinadas en función de la capacidad económica personal de cada contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona. En este último evento el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone.

El Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad establece que: “El tipo impositivo de este impuesto es del uno por ciento (1%).”

El Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad se encuentra en confrontación con el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala que contiene el principio de capacidad de pago, puesto que el tipo impositivo también se encuentra estructurado sobre los ingresos brutos o el activo neto de los sujetos pasivos, por lo que también le es aplicable lo argumentado con anterioridad, sin embargo, es prudente mencionar las consideraciones realizadas por la Corte de Constitucionalidad en la sentencia de 15 de Diciembre de 2003, que se ha citado arriba, al indicar que dicha Corte estableció que: las razones antes expresadas, también son pertinentes para evidenciar la inconstitucionalidad del Artículo 9 del Decreto 99-98 del Congreso de la República , por el cual se estructura la determinación del tipo impositivo del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias mediante un porcentaje que toma como base el valor del activo neto total de dichas empresas o el valor de los ingresos brutos obtenidos por medio de ellas. En obsequio a la brevedad, se reiteran aquí tales razonamientos, y con esa base, se concluye que la forma como está regulada la determinación del tipo impositivo del impuesto antes indicado, resulta ser violatoria del mandato contenido en el primer párrafo del Artículo 243 constitucional, y por ello, debe declararse la inconstitucionalidad del Artículo 9 del Decreto impugnado en la parte resolutive de ésta sentencia.

El Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, confronta el principio de capacidad de pago, en el sentido que no existe ningún parámetro razonable que justifique que el tipo impositivo sea del 1% de la cuarta parte de los ingresos brutos o del activo neto del sujeto pasivo, ya que éste parámetro no constituye razonablemente un hecho indicador de la capacidad de pago del contribuyente, con el agravante aún que la ley establece

taxativamente que el tipo impositivo debe calcularse sobre la cuarta parte del valor de los ingresos brutos o del activo neto del contribuyente, quien no puede elegir sobre qué base calcularlo, ya que la propia ley le ordena que debe calcularse sobre el valor que sea mayor entre esas dos.

CAPÍTULO IV

4. Propuesta de acción de inconstitucionalidad de ley

La siguiente es una propuesta de redacción del memorial de interposición de acción de inconstitucionalidad de carácter general que puede ser interpuesta por cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos en contra los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad objeto del presente trabajo.

Acción de inconstitucionalidad general parcial nueva

Honorables Magistrados de la Corte de Constitucionalidad

Yo, nombre del interponente, edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio, domicilio, ante ustedes respetuosamente comparezco y al efecto:

Expongo:

A) De la calidad con que actúa el interponente: actúo en nombre propio.

B) Del auxilio profesional: Actúo bajo el auxilio, dirección y procuración profesional de los Abogados (nombre de tres abogados colegiados activos), quienes podrán actuar en forma conjunta o separada, indistintamente.

C) Del lugar para recibir notificaciones: Señalo como lugar para recibir notificaciones, la oficina profesional de los abogados que me auxilian ubicada en (dirección).

D) Del objeto de mi comparecencia: El objeto de mi comparecencia es plantear **acción de inconstitucionalidad general parcial**, en contra de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad.

E) De la notificación a otros entes legales. Por mandato legal, es procedente notificar de la presente acción de inconstitucionalidad general parcial, a las siguientes personas y entidades interesadas en la presente acción:

a) El Ministerio Público, que puede ser válidamente notificado en la fiscalía de asuntos constitucionales, ubicada en la octava calle, tres guión setenta y tres de la zona uno de ésta ciudad.

b) La Procuraduría General de la Nación, que puede ser válidamente notificada en la quince avenida quince guión setenta y nueve de la zona trece de ésta ciudad.

c) Congreso de la República, que puede ser válidamente notificado en la novena avenida, nueve guión cuarenta y cuatro de la zona uno de ésta ciudad.

La acción de inconstitucionalidad general parcial se presenta con fundamento en las siguientes:

I. Consideraciones preliminares

Antecedentes:

El 22 de Diciembre de 2008 fue publicado en el diario oficial el Decreto número 73-2008 del Congreso de la República, el cual contiene la Ley del Impuesto de Solidaridad, la cual entró en vigencia el 1 de Enero de 2009.

El impuesto de solidaridad es un impuesto creado en perjuicio de las personas que se dedican a las actividades mercantiles y agropecuarias y que castiga directamente el capital de trabajo y el patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto, ya que dicho impuesto no solo afecta a los propietarios de entidades mercantiles y agropecuarias, sino que también afecta a todas aquellas personas que se dedican a laborar para estas entidades, puesto que el referido impuesto desincentiva la inversión tanto nacional como extranjera y genera desempleo en el sector mercantil y agropecuario.

El impuesto de solidaridad tiene una base imponible que se calcula sobre los ingresos brutos o sobre los activos netos del sujeto pasivo, y ninguno de los parámetros anteriores constituye una fuente reveladora de riqueza, por lo tanto el impuesto de solidaridad es un impuesto cuyas bases de recaudación son totalmente inconstitucionales de conformidad tanto con los principios constitucionales como de la doctrina legal constitucional emitida por la Corte de Constitucionalidad.

La crisis actual en la economía nacional impide que muchas entidades continúen haciendo frente a obligaciones impositivas cuyas bases de recaudación son inconstitucionales, lo cual de no reconocerse pondrá en grave riesgo la subsistencia de pequeñas y medianas entidades, provocando el cierre de sus operaciones y consecuentemente la pérdida de las fuentes de empleo que proporcionan dichas entidades, además redundaría en una merma en la recaudación para la misma administración tributaria por concepto de otros impuestos provenientes de las mismas entidades y de sus trabajadores.

Por lo antes expuesto, se evidencia la necesidad de que la Corte de Constitucionalidad declare la inconstitucionalidad de los Artículos impugnados mediante la presente acción, toda vez que al amparo de la Constitución Política de la República de Guatemala, existen elementos suficientes para declarar **con lugar**, la presente acción de inconstitucionalidad general parcial que se presenta, de conformidad con los siguientes argumentos.

II. Consideraciones legales.

a) Procedencia de la acción de inconstitucionalidad general parcial: El Artículo 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.

De lo anterior se deduce que la acción de inconstitucionalidad general parcial, es procedente toda vez que las normas impugnadas forman parte de una ley de carácter general emitida por el Congreso de la República de Guatemala y además, es procedente la acción de inconstitucionalidad general parcial, ya que mediante la presente acción, solamente se impugnan algunos Artículos de la referida ley y no todo el cuerpo legal en su conjunto, razón por la cual, es procedente plantear la acción en los términos referidos en el presente memorial.

De igual manera, el Artículo 133 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de

Constitucionalidad establece que la inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad se plantearán directamente ante la Corte de Constitucionalidad, y ya que es la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad el cuerpo normativo constitucional específico que regula el procedimiento para reclamar la inconstitucionalidad de las leyes de carácter general, es ante éste órgano ante quien se acude para presentar la referida acción.

b) De la legitimación activa para presentar la acción de inconstitucionalidad general parcial: Para el planteamiento de la acción de inconstitucionalidad general parcial el interponente debe tener legitimación activa, para ello la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad en su Artículo 134 establece en su parte conducente que tienen legitimación activa para plantear la inconstitucionalidad de leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general...d) cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos.

Puede observarse que la propia ley establece, que cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos, puede presentar la acción de inconstitucionalidad general parcial en contra de leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general, por lo cual, es procedente la legitimación activa que se ejercita en el presente caso.

c) Del principio de supremacía constitucional: Uno de los principios que sustentan el ordenamiento jurídico guatemalteco en la República de Guatemala es el de supremacía constitucional, el cual establece que toda norma legal o disposición general que viole,

tergiversen o restrinja alguna garantía constitucional es nula de pleno derecho. Así el Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.

El Artículo 175 constitucional a su vez establece que ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en su Artículo 115, también con relación al principio de supremacía constitucional establece que serán nulas de pleno derecho las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si los violan, disminuyen, restringen o tergiversan. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen las normas constitucionales son nulas de pleno derecho.

III. De la acción de inconstitucionalidad general parcial en contra de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

Por lo anteriormente considerado se hace evidente que la acción de inconstitucionalidad general parcial que se plantea por medio del presente memorial, es procedente al amparo de las normas constitucionales citadas, motivo por el cual se realizarán las

consideraciones legales y la confrontación legal que existe entre los Artículos de la Ley del Impuesto de Solidaridad que se denuncian de inconstitucionales y las garantías y principios que la Constitución garantiza de manera que el Honorable Tribunal Constitucional pueda resolver conforme a derecho y declarar con lugar la presente acción, y como consecuencia expulsar del ordenamiento jurídico los Artículos referidos.

1) Los Artículos 1, 3 y 5 de la Ley del Impuesto de Solidaridad violan el derecho de igualdad reconocido por la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece en su parte conducente que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.

Con relación a esta garantía la Corte de Constitucionalidad ha expresado que el principio de igualdad plasmado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala impone que situaciones iguales sean 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 sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. La 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 Constitución establece que no todas las situaciones pueden ser tratadas de la misma manera, por lo que aquellas situaciones que sean tratadas de manera desigual, necesitan una justificación razonable de conformidad con el sistema de principios y valores de la propia Constitución.

De lo anterior se puede evidenciar que los Artículos 1, 3 y 5 de la Ley del Impuesto de Solidaridad violan el derecho de igualdad al establecer que los sujetos pasivos del referido impuesto son únicamente las persona individuales o colectivas y demás patrimonios domiciliados en el país que desarrollan actividades mercantiles o agropecuarias, y es de ésta manera como ocurre la violación al derecho constitucional de igualdad, puesto que el hecho de gravar únicamente a éste tipo de personas, no está debidamente justificado en ningún apartado de la ley, justificación que se hace necesaria al amparo de la interpretación realizada por la Corte de Constitucionalidad, además de que tratándose de un impuesto, su objetivo es el bien común de todos los habitantes de la República, por lo que no existe ningún argumento razonable que justifique que la carga del impuesto recaiga únicamente sobre la actividad mercantil y agropecuaria, si existen otras actividades que también producen rentas.

Se evidencia que los Artículos 1, 3 y 5 de la Ley del Impuesto de Solidaridad violan el principio de igualdad al tratar de manera distinta, situaciones iguales o similares, sin que dicho tratamiento desigual cuente con una justificación razonable de conformidad con el sistema de valores que la propia Constitución establece y al no contar con esa justificación debe concluirse que dicho tratamiento desigual es inconstitucional, por lo que los Artículos denunciados deben ser declarados inconstitucionales.

2. Los Artículos 7, 2, 8 y 1 de la Ley del Impuesto de Solidaridad violan el principio de capacidad de pago en materia tributaria reconocido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

a) De los Artículos 7 y 2 de la Ley del Impuesto de Solidaridad con relación al Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Artículo 243 de la Constitución Política establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, la Corte de Constitucionalidad ha expresado que este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual, ha indicado también que para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo, es decir que el sistema tributario debe atender a las condiciones personales de los contribuyentes, y que se

debe requerir y exigir su contribución al gasto público de acuerdo a sus posibilidades económicas.

La Ley del Impuesto de Solidaridad tiene una base imponible que puede determinarse de dos maneras; la primera sobre la cuarta parte del monto del activo neto que resulte de restar del total de activos, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, las reservas para cuentas incobrables, el total de cuentas incobrables y el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco; y la segunda que es sobre la cuarta parte de los ingresos brutos que es el conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el bimestre por el que se determina y paga éste impuesto, agravando la situación de contribuyente la ley establece que la base imponible que debe utilizarse para calcular el impuesto, es la que sea mayor entre las dos mencionadas.

Como puede advertirse, el impuesto de solidaridad viola el principio de capacidad de pago garantizado por la Constitución, y además los principios de justicia y equidad tributaria puesto que al recaer el impuesto sobre los ingresos brutos o el activo neto del sujeto pasivo, sin tomar en cuenta la relación utilidad – pérdida del contribuyente se está gravando no solamente las rentas que pudiera percibir, sino también los bienes que le son necesarios e indispensables para la generación de dichas rentas.

La Corte de Constitucionalidad al dictar sentencia de 15 de Diciembre de 2003 en la que declara inconstitucionales algunos Artículos de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias – IEMA – cuyas bases de recaudación eran similares a las de la Ley del Impuesto de Solidaridad, expreso que “no escapa al conocimiento de éste tribunal que tanto el ingreso como el activo de una empresa, son parte integrante del patrimonio de la persona que ostenta la propiedad de la misma. De ahí que, como antes se consideró en esta sentencia, la observancia de una adecuada equidad y justicia tributaria precisa que el contribuyente debe tener una real posibilidad de poder deducir de sus ingresos brutos, todos aquellos gastos (costos) en los que se haya incurrido para la preservación de la fuente de ingresos, y así determinar fehacientemente cuál es su aptitud efectiva para el pago de un tributo, cuyo gravamen esté determinado precisamente por su nivel de ingresos; lo cual no ocurre cuando el gravamen es impuesto sobre ingresos brutos de los cuales no existe posibilidad de deducción”.

También se estableció en dicha sentencia que: “...siguiendo ese orden de ideas, también resulta pertinente indicar que la jurisprudencia de esta Corte, refiriéndose a los principios de equidad y justicia tributarias y capacidad de pago, ha precisado que éstos cobran efectividad cuando se crean impuestos que son estructurados de forma tal, que permiten fácilmente evidenciar que a mayor capacidad contributiva, mayor deber ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no solo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser

determinadas en función de la capacidad económica personal de cada contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona. En este último evento el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone.”

La Corte de Constitucionalidad en las citas jurisprudenciales realizadas ha determinado que la capacidad de pago es una aptitud que debe tener el sujeto pasivo de un impuesto que le permita cumplir con la obligación tributaria de acuerdo a su propia capacidad, y de acuerdo a ello debe poder deducir de sus ingresos todos aquellos costos necesarios para sostener la fuente de esos ingresos lo que representa su capacidad real para ser sujeto pasivo de un impuesto y así contribuir con el gasto público de acuerdo a sus posibilidades económicas reales.

De lo anterior se infiere que los Artículos 2 y 7 violan el principio constitucional de capacidad de pago ya tanto los activos netos como los ingresos brutos de un contribuyente no determinan su capacidad real para contribuir al gasto público, y no constituyen una fuente reveladora de riqueza por lo que no demuestran la aptitud del contribuyente para soportar una carga tributaria.

El hecho de pretender que un contribuyente cumpla una obligación tributaria tomando como base sus ingresos brutos o sus activos netos, cuando estos pueden ser menores

a sus gastos y costos, o cuando pueda no tener utilidades, pone de manifiesto que al estructurar esa base de recaudación no se ha respetado el principio de capacidad de pago, situación que viola el Artículo 243 constitucional.

En cuanto al activo neto, tampoco éste es una fuente reveladora de riqueza, a éste respecto en la misma sentencia citada en la cual fueron declarados inconstitucionales algunos Artículos de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, la Corte de Constitucionalidad expreso que: “el Artículo que se analiza, pretende anticiparse a lo anterior, regulando que en caso que las personas obligadas no hayan declarado ingresos en el periodo de liquidación definitiva anual a que se refiere el párrafo inmediato anterior, deberán determinar y pagar el impuesto que establece la presente ley, sobre la base del activo neto total, lo cual no toma en cuenta que el activo de una empresa tampoco puede constituir parámetro para determinar una real capacidad de pago de un impuesto, pues es evidente que si el activo es lo que se utiliza como insumo fundamental para ciertas actividades comerciales, y constituye un principio de contabilidad generalmente aceptado el mismo puede depreciarse, pretender que con éste se pueda determinar la capacidad de pagar un impuesto, podría generar una situación confiscatoria indirecta de dicho activo. Esto último debe observarse en toda política legislativa en materia tributaria, pues de lo contrario, ello si conllevaría inobservancia de la obligación fundamental impuesta en el Artículo 119 constitucional al Estado, en cuanto a crear condiciones adecuadas que promuevan la inversión de capitales nacionales y extranjeros. En atención a lo expuesto este tribunal determina que la forma de cálculo de la base imponible establecida en el segundo y tercer párrafos del Artículo 7 del Decreto 99-98 del Congreso de la República viola los

principios de que los impuestos deben estructurarse conforme a la equidad y justicia tributarias y atendiendo a la real capacidad de pago del contribuyente. De esa cuenta y atendiendo a razones de seguridad y certeza jurídica por la íntima relación que dichos párrafos tienen con el primero del Artículo objeto de análisis en este apartado de la sentencia, se concluye que la regulación contenida en el Artículo 7 ibid resulta ser violatoria del Artículo 243 constitucional, y por ende, el Artículo 7 impugnado de inconstitucionalidad debe ser excluido en su totalidad del ordenamiento jurídico guatemalteco. Las razones antes expresadas, también son pertinentes para evidenciar la inconstitucionalidad del Artículo 9 del Decreto 99-98 del Congreso de la República, por el cual se estructura la determinación del tipo impositivo del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias mediante un porcentaje que toma como base el valor del activo neto total de dichas empresas o el valor de los ingresos brutos obtenidos por medio de ellas. En obsequio a la brevedad, se reiteran aquí tales razonamientos, y con esa base, se concluye que la forma como está regulada la determinación del tipo impositivo del impuesto antes indicado, resulta ser violatoria del mandato contenido en el primer párrafo del Artículo 243 constitucional, y por ello, debe declararse la inconstitucionalidad del Artículo 9 del Decreto impugnado en la parte resolutive de la sentencia”

La Constitución y la doctrina legal según las citas anteriores, imponen obligación de estructurar los impuestos de manera que se respete el principio de capacidad de pago y el hecho de que un impuesto evite determinar esa capacidad de pago de los contribuyentes, implica una violación al mandato constitucional de observancia de la capacidad de pago del mismo, por lo que los Artículos 2 y 7 de la Ley del Impuesto de

Solidaridad deben necesariamente ser declarados inconstitucionales y por lo tanto ser expulsados del ordenamiento jurídico guatemalteco.

b) Del Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad con relación al Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad resulta también violatorio del Artículo 243 de Constitución Política de la República de Guatemala que contiene el principio de capacidad de pago puesto que el tipo impositivo también se encuentra estructurado sobre los ingresos brutos o el activo neto de los sujetos pasivos por lo que también le es aplicable lo argumentado anteriormente; sin embargo es prudente mencionar las consideraciones realizadas por la Corte de Constitucionalidad en la sentencia de 15 de Diciembre de 2003 que se ha citado arriba al indicar que dicha Corte argumentó lo siguiente: “Las razones antes expresadas, también son pertinentes para evidenciar la inconstitucionalidad del Artículo 9 del Decreto 99-98 del Congreso de la República, por el cual se estructura la determinación del tipo impositivo del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias mediante un porcentaje que toma como base el valor del activo neto total de dichas empresas o el valor de los ingresos brutos obtenidos por medio de ellas. En obsequio a la brevedad, se reiteran aquí tales razonamientos, y con esa base, se concluye que la forma como está regulada la determinación del tipo impositivo del impuesto antes indicado, resulta ser violatoria del mandato contenido en el primer párrafo del Artículo 243 constitucional, y por ello, debe declararse la inconstitucionalidad del Artículo 9 del Decreto impugnado en la parte resolutive de ésta sentencia”

Por lo anteriormente expuesto y en virtud que los Artículos 2 y 7 de la Ley del Impuesto de Solidaridad son inconstitucionales, y el tipo impositivo debe calcularse sobre esa base inconstitucional de cálculo, resulta notoria la inconstitucionalidad del Artículo 8 de la referida ley, por lo que debe declararse tal inconstitucionalidad y como consecuencia dicho Artículo debe también ser expulsado del ordenamiento jurídico guatemalteco.

Además, el Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, resulta violatorio del principio de capacidad de pago, también en el sentido que no existe ningún parámetro razonable que justifique que el tipo impositivo sea del 1% de la cuarta parte de los ingresos brutos o del activo neto del sujeto pasivo, ya que éste parámetro no constituye razonablemente un hecho indicador de la capacidad de pago del contribuyente, con el agravante aún que la ley establece taxativamente que el tipo impositivo debe calcularse sobre la cuarta parte del valor de los ingresos brutos o del activo neto del contribuyente, quien no puede elegir sobre qué base calcularlo, ya que la propia ley le ordena que debe calcularse sobre el valor que sea mayor entre esas dos.

Al resolver la presente acción debe tenerse en cuenta que el legislador en ningún momento justifica razonablemente los motivos que lo hacen suponer que los sujetos pasivos del Impuesto de Solidaridad generan utilidades superiores al 1% de la cuarta parte de sus ingresos brutos o de su activo neto, al suponer sin justificación, que las utilidades son superiores a lo indicado, automáticamente convierten al referido impuesto, en un impuesto confiscatorio, lo cual se encuentra taxativamente prohibido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

De lo anteriormente expuesto se infiere que el Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad es inconstitucional puesto que el tipo impositivo además de no tener fundamento razonable, se calcula sobre bases que adolecen de inconstitucionalidad.

c) De los Artículos 1 y 2 literal d) de la Ley del Impuesto de Solidaridad con relación al Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Artículo 1 de la Ley del Impuesto de Solidaridad también deviene violatorio del principio de capacidad de pago consagrado en el Artículo 243 de la Constitución, puesto que grava únicamente a las entidades que se dediquen a la actividad mercantil o agropecuaria que además obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos, ya que el hecho de que efectivamente se obtenga el margen bruto que establece la ley, no determina la capacidad de pago del contribuyente, esto se debe a que la misma ley en su Artículo 2 literal d), excluye para el cálculo del dicho margen bruto, los gastos de ventas y los gastos administrativos en que incurre el contribuyente, lo que conlleva una flagrante violación al principio de capacidad de pago ya que no permite al contribuyente deducir los gastos necesarios para generar la renta que provoca el pago de impuestos.

Al respecto la Corte de Constitucionalidad ha sido enfática al establecer que "...Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de ésta forma el sacrificio sea igual... y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen,

los gastos necesarios para poder producir la renta...”

Por lo anterior, la Corte de Constitucionalidad debe declarar inconstitucional el Artículo 1 y el Artículo 2 inciso d) de la Ley del Impuesto de Solidaridad en virtud de que adolecen de inconstitucionalidad.

3. Los Artículos 7, 2 y 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad violan el principio de prohibición de confiscación de bienes reconocido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Constitución Política de la República de Guatemala, prohíbe la confiscación de bienes, y así lo regula el Artículo 41, el cual, en su parte conducente establece que se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias, por su parte el Artículo 243 del mismo cuerpo legal establece en su parte conducente que se prohíben los tributos confiscatorios.

El Artículo 7 de la Ley del Impuesto de Solidaridad que determina que la base imponible la constituye la cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos, cualquiera que sea mayor, resulta ser inconstitucional y violatorio de los principios de capacidad de pago, equidad y justicia tributaria y como consecuencia resulta también violatorio del principio de no confiscación reconocido por la Constitución Política de la República de Guatemala.

Para poder determinar la inconstitucionalidad denunciada hay que tomar en cuenta lo

que establece el Artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad en cuanto a que dicho impuesto se puede acreditar con el impuesto sobre la renta, ya que el legislador, con el objetivo de que no existan señalamientos de doble tributación determinó una acreditación mutua entre ambos impuestos, para que el Impuesto de Solidaridad que el contribuyente pague lo pueda compensar con el Impuesto Sobre la Renta que determine, calculado sobre las utilidades que el contribuyente tuvo en determinado período fiscal. Hay que tomar en cuenta, que la Ley del Impuesto de Solidaridad no contempla los casos en los que el margen bruto del contribuyente sea superior al 4% y se encuentre afecto al pago del Impuesto de Solidaridad, y el contribuyente reporte pérdidas en el período correspondiente al Impuesto Sobre la Renta, por lo no tiene ningún Impuesto Sobre la Renta que pagar y en consecuencia, el Impuesto de Solidaridad pagado, lo tendrá que cubrir con su propio patrimonio, ya que si no existieron utilidades, deberá vender sus activos o deshacerse de parte de su patrimonio para poder hacer frente al pago de un impuesto calculado sobre los ingresos brutos, lo que pone en evidencia la notoria confiscatoriedad en la determinación del Impuesto de Solidaridad, situación que está expresamente prohibida por la Constitución Política de la República del Guatemala.

Según lo establece la Ley del Impuesto de Solidaridad, para el caso de los contribuyentes que reportan pérdidas o un Impuesto Sobre la Renta menor al monto de Impuesto de Solidaridad pagado se evidencia una clara confiscación de bienes ya que aquellos deben disponer de su patrimonio o adquirir deudas para poder hacer frente al pago de la obligación tributaria, obligando a las entidades a dedicar su actividad comercial sólo para contribuir al fisco o prescindir de parte de sus activos para poder

cumplir con el pago del impuesto, en el caso de que el sujeto pasivo reporte pérdidas en el periodo impositivo, el Impuesto de Solidaridad recaerá especialmente sobre la propiedad que esta fuera del ámbito de lucro, por lo que pone en peligro la supervivencia de las entidades afectas, y en riesgo la pérdida de fuentes de empleo, cierre de industrias y dañando la economía nacional, evidenciándose de ésta forma, la inconstitucionalidad de los Artículos 2, 7 y 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, y su confrontación con los Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Corte de Constitucionalidad al respecto ha sentado jurisprudencia en la sentencia de fecha 15 de Diciembre de 2003 citada anteriormente, estableciendo que: "...lo cual no toma en cuenta que el activo de una empresa tampoco puede constituir parámetro para determinar una real capacidad de pago de un impuesto, pues es evidente que si el activo es lo que se utiliza como insumo fundamental para ciertas actividades comerciales, y constituye un principio de contabilidad generalmente aceptado el mismo puede depreciarse, pretender que con éste se pueda determinar la capacidad de pagar un impuesto, podría generar una situación confiscatoria indirecta de dicho activo".

También ha establecido la Corte de Constitucionalidad que: "...Atendiendo a lo anterior, se explica con cierta base de razonabilidad, por qué ciertos impuestos se estructuran sobre la base de ingresos o bienes propiedad de los contribuyentes; y cuando ocurre de esa manera, la equidad y justicia tributaria imponen que debe permitirse a los sujetos pasivos en la relación tributaria, el poder excluir del gravamen todos aquellos gastos en los que necesariamente tengan que incurrir para la conservación del patrimonio afecto;

pues de no ser así los impuestos podrían constituirse en una confiscación indirecta de este último ante la disminución sustancial que de él puede generarse en la búsqueda del cumplimiento de pago de la carga impositiva, todo ello en detrimento de la prohibición contenida en el segundo párrafo del Artículo 243”.

De lo anterior se puede concluir que ni el activo neto, ni los ingresos brutos de un contribuyente, son factores que revelen capacidad de pago, por lo que estructurar un impuesto con esas bases de recaudación constituye sin lugar a dudas, una confiscación indirecta del patrimonio del sujeto pasivo de un impuesto, lo cual afecta la propia fuente de la obligación tributaria.

IV. De la aplicación del principio de jerarquía normativa.

De conformidad con los argumentos expuestos y la confrontación que existe entre los Artículos denunciados de inconstitucionalidad con los principios y garantías constitucionales de legalidad, igualdad, capacidad de pago y no confiscatoriedad, resulta necesario e imperativo que la Corte de Constitucionalidad resuelva conforme a derecho, y haga valer el principio de jerarquía constitucional, con base en lo preceptuado por el Artículo 44, que en su tercer párrafo establece que serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza; y el Artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala que en su primer párrafo establece que ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure; y

que como consecuencia declare **con lugar** la presente acción de inconstitucionalidad general parcial que se plantea por medio del presente memorial.

V. De la suspensión provisional de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad en su Artículo 138 establece que sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 136, la Corte de Constitucionalidad deberá decretar de oficio y sin formar artículo, dentro de los ocho días siguientes a la interposición, la suspensión provisional de la ley, reglamento o disposición de carácter general si, a su juicio, la inconstitucionalidad fuere notoria y susceptible de causar agravios irreparables.

En el presente caso, en el cual ya existe doctrina legal sentada por la Corte de Constitucionalidad, la condición de notoriedad de la inconstitucionalidad es evidente, además que la no suspensión inmediata de las normas impugnadas puede causar agravios irreparables a los contribuyentes, por lo que en el presente caso si es procedente la suspensión provisional de dichas normas denunciadas.

Fundamento de derecho:

El Artículo 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que: “Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial de inconstitucionalidad, se plantearan directamente ante el

Tribunal o Corte de Constitucionalidad.”

El Artículo 272, literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que: “La Corte de Constitucionalidad tiene las siguientes funciones: a) Conocer en única instancia de las impugnaciones interpuestas contra leyes o disposiciones de carácter general, objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad.”

El Artículo 133 del Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establece que: “La inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad se plantearán directamente ante la Corte de Constitucionalidad.”

El Artículo 134 literal d) del Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que: “Tienen legitimación activa para plantear la Inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general... d) Cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos.”

El Artículo 135 del Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que: “La petición de inconstitucionalidad se hará por escrito conteniendo en lo aplicable los requisitos exigidos en toda primera solicitud conforme a las leyes procesales comunes,

expresando en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación.”

El Artículo 138 del Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que: “Sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 136, la Corte de Constitucionalidad deberá decretar, de oficio y sin formar artículo, dentro de los ocho días siguientes a la interposición, la suspensión provisional de la ley, reglamento o disposición de carácter general si, a su juicio, la inconstitucionalidad es notoria y susceptible de causar gravámenes irreparables. La suspensión tendrá efecto general y se publicará en el Diario Oficial al día siguiente de haberse decretado.”

El Artículo 138 del Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que: “Si no se dispone la suspensión provisional o, en su caso, decretada esta, se dará audiencia por quince días comunes al Ministerio Público y a cualesquiera autoridades o entidades que la Corte de Constitucionalidad estime pertinente, transcurridos los cuales se haya evacuado o no la audiencia, de oficio se señalará día y hora para la vista dentro del término de veinte días. La vista será pública si lo pidiere el interponente o el Ministerio Público. La sentencia deberá pronunciarse dentro de los veinte días siguientes al de la vista. La Corte deberá dictar sentencia dentro del término máximo de dos meses a partir de la fecha en que se haya interpuesto la inconstitucionalidad.”

El Artículo 140 del Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de

Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que: “Cuando la sentencia de la Corte de Constitucionalidad declare la inconstitucionalidad total de una ley, reglamento o disposición de carácter general, éstas quedarán sin vigencia; y si la inconstitucionalidad fuere parcial, quedará sin vigencia en la parte que se declare inconstitucional. En ambos casos dejarán de surtir efecto desde el día siguiente al de la publicación del fallo en el Diario Oficial.”

El Artículo 141 del Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que: “Cuando se hubiere acordado la suspensión provisional conforme al Artículo 138, los efectos del fallo se retrotraerán a la fecha en que se publicó la suspensión.”

De conformidad con los Artículos citados, es procedente la presente acción de inconstitucionalidad general parcial en contra de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, así como es procedente también, la suspensión provisional de los mismos puesto que la inconstitucionalidad además de resultar notoria, es susceptible de provocar gravámenes irreparables a los contribuyentes.

Con base en los antecedentes, fundamentos de derecho y a la confrontación legal realizada, a la Honorable Corte de Constitucionalidad formula la siguiente:

Petición:

De trámite:

1. Que con el presente memorial se inicie la formación del expediente respectivo.

2. Que se tenga por presentado a: nombre del interponente, quien actúa bajo el auxilio dirección y procuración profesional de los Abogados: nombre de los tres abogados colegiados activos, quienes podrán actuar en forma conjunta o separada, indistintamente.

3. Que se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones.

4. Que se tenga por presentada y se admita para su trámite la presente acción de inconstitucionalidad general parcial en contra de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.

5. Que se decrete de oficio y sin formar artículo, la suspensión provisional de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.

6. Que se de audiencia por el plazo legal, a las partes señaladas en el presente memorial.

7. Que transcurrido el plazo legal, y habiendo sido evacuadas o no las audiencias, se señale día y hora para la vista dentro del término de 20 días.

De sentencia:

1. Que una vez concluida la tramitación de la presente acción de inconstitucionalidad general parcial según la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, se dicte la sentencia que en derecho corresponde y se declare con lugar la presente

acción de inconstitucionalidad general parcial promovida en contra de los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad.

2. Como consecuencia de la declaratoria de inconstitucionalidad, se excluyan del ordenamiento jurídico guatemalteco los Artículos 1, 2, 3, 5, 7 y 8 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad por violar principios y garantías constitucionales.

Cita de leyes:

Fundamento mi petición en los Artículos citados y en los Artículos: 12, 28, 29, 44, 171, 175, 267, 268, 269, 272 y 276 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 114, 115, 133, 134, 135, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150 del Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 1, 25, 27, 29, 31, 44, 50, 51, 61, 63, 66, 67, 69, 72, 75, 79, 86, 128, 177, 178 y 186 del Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil; 1, 9, 57, 58, 64, 113, 141, 142 y 143 del Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial.

Acompaño doce copias del presente memorial.

Guatemala, fecha.

f.

En su auxilio y dirección:

CONCLUSIONES

1. Los Artículos 1, 3 y 5 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, son inconstitucionales porque gravan únicamente la actividad mercantil y agropecuaria cuando existen otras actividades que también producen renta susceptible de gravamen, por lo que violan el principio de igualdad consagrado en el Artículo 4 constitucional.
2. Los Artículos 1, 2 y 7 del Decreto 73-2008 Ley del Impuesto de Solidaridad, son inconstitucionales ya que al gravar a los contribuyentes que obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos y al establecer como base imponible únicamente su activo, confrontan los principios de capacidad de pago, justicia tributaria, equidad y no confiscación regulados en los Artículos 41 y 243 constitucionales.
3. El Artículo 8 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, adolece de inconstitucionalidad porque no justifica de manera razonable el tipo impositivo que establece, por lo que está en confrontación con el principio de capacidad de pago contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

RECOMENDACIONES

1. Es necesario que la Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, interponga ante la Corte de Constitucionalidad, una acción de inconstitucionalidad general parcial en contra de los Artículos 1, 3 y 5 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, para que sea declarada su inconstitucionalidad y por lo tanto sean expulsados del ordenamiento jurídico guatemalteco por violentar el principio de igualdad.
2. Debe plantearse ante la Corte de Constitucionalidad por la Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, una acción de inconstitucionalidad general parcial en contra de los Artículos 1, 2 y 7 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, para que al ser declarados inconstitucionales, sean expulsados del ordenamiento jurídico, por estar en confrontación con los principios constitucionales de capacidad de pago, justicia tributaria, equidad y no confiscación.
3. La Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, debe interponer ante la Corte de Constitucionalidad, una acción de inconstitucionalidad general parcial, en contra del Artículo 8 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, que establece el tipo impositivo, para que una vez declarada su inconstitucionalidad, sea expulsado del ordenamiento jurídico guatemalteco por confrontar el principio constitucional de capacidad de pago.

BIBLIOGRAFÍA

- AHUMADA, Guillermo. **Tratado de las finanzas públicas**. Buenos Aires: Ed. Plus Ultra, 1969.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. 15ª. ed., México: Ed. Themis, 2000.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires: Ed. Heliasta, 1979.
- COLOMBO, Juan. **La jurisdicción en el derecho chileno**. 1ª. ed. Santiago de Chile: Ed. Jurídica de Chile, 1991.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 8**. Guatemala: 1988.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 15**. Guatemala: 1990.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 24**. Guatemala, 1992.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 27**. Guatemala: 1993.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta Jurisprudencial No. 31**, Guatemala: 1994.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 37**. Guatemala: 1995.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 40**. Guatemala: 1996.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gaceta jurisprudencial No. 63**. Guatemala: 2002.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México: Ed. Porrúa, 2001.
- FAYA VIESCA, Jacinto. **Finanzas públicas**. México: Ed. Porrúa, 1986.
- GAONA CRUZ, Manuel. **Estudios constitucionales**. Bogotá: Ed. Min Justicia, 1988.
- GARCÍA DE LA MORA, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel. **Derecho financiero y tributario**. Barcelona: Ed. J.M. Bosh, 1999.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**. 2ª ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1970.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**. 6ª. ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1997.

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. **Diccionario jurídico mexicano**. México: Ed. Porrúa, 1997.

MACÓN, Jorge. **Economía del sector público**. Bogotá, Colombia: Ed. Mc Graw Hill, 2002.

MONTAÑO PARDO, Edgar. **Corte suprema y tribunal constitucional bolivianos: competencias y relaciones**. págs. 121-134. *Ius Et Praxis*, Año 4, Número 1, 1998.

NOGUEIRA, Humberto. **Revisión del modelo orgánico y de la legitimidad del tribunal constitucional chileno**. Santiago de Chile: Ed. Gómez G., 1998.

NUÑEZ MEDRANO, Elizabeth Jessica. **Entrevista a Carlos Ramos Núñez sobre el tribunal constitucional**. <http://blog.pucp.edu.pe/portal-juridico>, (20 de julio de 2010).

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 2001.

PRADO, Gerardo. **Derecho constitucional**. Guatemala: Ed. Praxis, 2005.

QUERALT, Juan Martín y otros. **Curso de derecho financiero y tributario**. 10ª. ed., Madrid, España: Ed. Tecnos, 1999.

RIVERA, Teodoro. **El tribunal constitucional**, pág. 339-349, *Revista chilena de derecho*, Vol. 11 no. 1, 1984.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Ed. Harla. 1983.

SANDOVAL CERVANTES, Daniel. **Tribunal constitucional y justicia constitucional en México**. México: UNAM, 1985.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7ª. ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1999.

Legislación:

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

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Asamblea Nacional Constituyente, Decreto número 1-86, 1996.

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

Ley del Impuesto de Solidaridad, Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 73-2008, 2008.