



Universidad
Rafael Landívar

Tradición Jesuita en Guatemala

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

REVISTA JURÍDICA XVI



Instituto de
Investigaciones
Jurídicas

Revista Jurídica XVI / Instituto de Investigaciones Jurídicas
(IJ/URL). Guatemala: Universidad Rafael Landívar
[2002 -]. No. 16, 1ª. Época, (enero-junio)
2012.
xv, 132 p.
ISSN: 1409-4762
Incluye: conclusiones, referencias bibliográficas,
legislativas.

1. Derecho tributario – Guatemala 2. Derecho constitucio-
nal – Guatemala 3. Justicia tributaria 4. Corte de Constitu-
cionalidad 5. Pacto social – Pacto fiscal – Guatemala 6. Es-
tado – Contribuyente 7. Gasto público 8. Código tributario –
Guatemala 9. Jurisprudencia constitucional – Guatemala
10. Política fiscal – Guatemala 11. Industria 12. Maquila
13. Constitución de Guatemala 14. Impuesto Único sobre
Inmuebles (IUSI) – Legislación – Guatemala

Universidad Rafael Landívar
Instituto de Investigaciones Jurídicas
Revista Jurídica No. XVI, Primer Semestre, año 2012

D.R. © Instituto de Investigaciones Jurídicas
Universidad Rafael Landívar, Campus Central,
Vista Hermosa III, zona 16, Edificio “O”, 2do. Nivel, Oficina O-21
Apartado Postal 39-C, Ciudad de Guatemala, Guatemala, 01016
Teléfono: (502) 2426-2626 Extensión: 2551
Fax: (502) 2426-2595
Correo electrónico: ijj@url.edu.gt
Página electrónica: www.url.edu.gt

Editor responsable: M.A. Luis Andrés Lepe Sosa
Asistente editorial: Claudia Aracely Morales Paniagua

Impreso en Serviprensa S.A.
3ª Ave. 14-62, zona 1
PBX: 2245-8888
Correo electrónico: gerenciaventas@serviprensa.com
Ciudad de Guatemala, Guatemala

Los autores de los artículos son los únicos responsables de su contenido, el cual no representa necesariamente la posición de la Universidad Rafael Landívar ni del Instituto de Investigaciones Jurídicas.

**AUTORIDADES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

Rector

Lic. Rolando Alvarado López, S. J.

Vicerrectora Académica

Dra. Lucrecia Méndez González de Penedo

Vicerrector de Investigación y Proyección

Dr. Carlos Rafael Cabarrús Pellecer, S. J.

Vicerrector de Integración Universitaria

Dr. Eduardo Valdés Barría, S. J.

Vicerrector Administrativo

Lic. Ariel Rivera Irías

Secretaria General

Licda. Fabiola Padilla Beltranena de Lorenzana

**CONSEJO EDITORIAL DEL INSTITUTO DE
INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

Rector

Lic. Rolando Alvarado López, S.J.

Vicerrector de Investigación y Proyección

Dr. Carlos Rafael Cabarrús Pellecer, S. J.

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Dr. Rolando Escobar Menaldo

Vicedecano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

M.A. Pablo Hurtado García

Director del Instituto de Investigaciones Jurídicas

Dr. Larry Andrade-Abularach

**INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS
DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

Director

Dr. Larry Andrade-Abularach

Jefa Académica e Investigadora Principal

M.A. Patricia Jiménez Crespo

Jefa Administrativa

Licda. Karen Lorena Cifuentes Álvarez

Coordinadora de Incidencia y Acción para el Desarrollo

Licda. Karen Cecilia De la Vega Toledo

Investigador

M.A. Luis Andrés Lepe Sosa

Investigadora

Licda. Diana Irasema Fernández Roca

Asistente del Doctorado en Derecho

Lic. José Miguel Gaitán Grajeda

Asistente de Investigación

Claudia Aracely Morales Paniagua

Asistente Administrativa

Rosa Mariela Ortiz Ralón

Recepcionista

Angélica María Isabel Del Cid Ruiz

**AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DEL PAÍS
VASCO / EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA**

Rector

Sr. Iñaki Goirizelaia

Secretaria General

Sra. Eva Ferreira

Vicerrector/Vicerrectora del Campus

Vicerrector del Campus de Álava

Sr. Eugenio Ruiz Urrestarazu

Vicerrector del Campus de Bizkaia

Sr. Carmelo Garitaonandia

Vicerrectora del Campus de Gipuzkoa

Sra. Cristina Uriarte Toledo

Vicerrectora de Alumnado

Sra. Elena Bernaras

Vicerrectora de Calidad e Innovación

Sra. Itziar Alkorta

Vicerrector de Coordinación

Sr. Juan José Unzilla

Vicerrector de Euskara y Plurilingüismo

Sr. Gidor Bilbao

Vicerrector de Investigación

Sr. Miguel Ángel Gutiérrez

Vicerrector de Ordenación Académica

Sr. Francisco Javier Gil Goikouria

Vicerrector de Profesorado

Sr. Jon Irazusta

Vicerrectora de Proyección Internacional

Sra. Miriam Peñalba

Vicerrectora de Responsabilidad Social y Proyección Universitaria

Sra. Amaia Maseda

Gerente

Sr. Xabier Aizpurua Tellería

**DOCTORADO EN DERECHO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR Y
DE LA FACULTAD DE DERECHO
DE LA UNIVERSIDAD DEL PAÍS
VASCO/ EUSKAL HERRIKO
UNIBERTSITATEA**

**Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y
Sociales de la Universidad Rafael Landívar**
Dr. Rolando Escobar Menaldo

**Decano de la Facultad de Derecho de la Universidad
del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea**
Dr. Francisco Javier Quel López

**Vicedecana I, de Calidad e Innovación Docente
(Decana en funciones)**
Dra. Edurne Terradillos Ormaetxea

Responsable
Dr. Francisco Javier Caballero Harriet

Responsable
Dr. Larry Andrade-Abularach

Comisión Académica

Presidente
Dr. Francisco Javier Caballero Harriet

Vocal
Dr. Francisco Javier Ezquiaga Ganuzas

Vocal
Dr. Ignacio Muñagorri Lagua

Índice

Introducción	xi
Trascendencia de los principios que regulan el Derecho Tributario <i>M.A. Amada Victoria Guzmán Godínez</i>	1
Los tributos en el ordenamiento jurídico guatemalteco. Análisis de sus alcances y efectos a la luz de la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala <i>M.A. Pablo Gerardo Hurtado García</i>	19
La doble tributación en la justicia constitucional de Guatemala <i>M.A. Jaime Fernando Osorio Alonzo</i>	39
El valor arbitrario asumido por el valuador para la actualización del valor fiscal de propiedades con base en el Manual de Avalúos del Decreto Número 15-98 del Congreso de la República para cumplir con la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles –IUSI– <i>M.A. Ricardo Prado Ayau</i>	61
Realización de las obligaciones internacionales sobre derechos económicos, sociales y culturales en Guatemala y su relación con la política fiscal <i>M.A. Karin Paola Wagner Mota</i>	77
Algunas consideraciones sobre política fiscal en Guatemala <i>M.A. Adolfo Jacobo Alarcón Duque</i>	93
Reflexiones sobre la doble moralidad del funcionario público en los criterios de recaudación y ejecución del gasto público <i>M.A. Patricia Jiménez Crespo</i>	105

Introducción

El Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar tiene el agrado de iniciar, con esta Revista Jurídica y conjuntamente con los Cuadernos de Estudio, una serie de publicaciones de las investigaciones realizadas por los profesionales del derecho y estudiantes del Doctorado en Derecho de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar –URL– y de la Facultad de Derecho de la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea –UPV/EHU–.

En este contexto, es de reconocer la importancia que tiene para el país la formación de profesionales del derecho que ostenten un doctorado, es decir, que tengan las capacidades necesarias para realizar investigación científica, innovadora y creativa que produzca nuevo conocimiento en el ámbito de las ciencias jurídicas y sociales, para contribuir a la solución de los problemas actuales. Por lo que, la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la URL creó el Doctorado en Derecho conjuntamente con la prestigiosa Facultad de Derecho de la UPV/EHU.

El cuerpo académico lo conforman especialistas de las diversas materias de las ciencias jurídicas y sociales; quienes son los profesores, tutores y directores de las investigaciones. Todos los profesores son doctores, con reconocida trayectoria profesional, catedráticos titulares de universidades españolas y europeas (y algunos académicos de universidades de otras partes del mundo).

Además, se tiene la cooperación financiera de programas de ayuda al desarrollo de la UPV/EHU, Comunidad Autónoma del País Vasco, Reino de España, Unión Europea, entre otros. Lo cual, ayuda a implementar becas para los estudiantes a efecto que puedan realizar estancias de investigación para su tesis doctoral en la UPV/EHU y

en otras universidades extranjeras. Para uso de los estudiantes se ha constituido un fondo bibliográfico en la Biblioteca Landivariana Dr. Isidro Iriarte, S.J., de la URL.

Para llevar a cabo todo este proyecto la URL y la UPV/EHU suscribieron varios convenios. Y entre todas las universidades que brindarán el cuerpo académico se suscribió el convenio de la red interuniversitaria.

Así mismo, para poder llevar a cabo esta propuesta conjunta entre la URL y la UPV/EHU, el Doctorado en Derecho, cumple con: a) Las normativas de la URL; b) Legislación de la República de Guatemala; c) Las normativas de la UPV/EHU; d) Legislación de la Comunidad Autónoma del País Vasco; e) Legislación del Reino de España; y, f) Legislación de la Unión Europea.

Los estudios de Doctorado en Derecho ya están acreditados académicamente en el ámbito internacional por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación –ANECA–, fundación estatal española que, como miembro de pleno derecho de la Asociación Europea para la Garantía de la Calidad de la Educación Superior/ *European Association for Quality Assurance in Higher Education* –ENQA– certifica la calidad de los estudios universitarios a nivel español, europeo e internacional.

Por lo que, el Doctorado en Derecho es pionero en América Latina ya que, a los estudiantes que se gradúen, se les otorgará la doble titulación oficial: URL y UPV/EHU; con triple validez: URL en Guatemala y UPV/EHU en España así como en el Espacio Europeo de Educación Superior.

En *summa*, los Doctores en Derecho graduados de la URL conjuntamente con la UPV/EHU tendrán una formación de juristas y verdaderos humanistas, con valores y excelencia académica; quienes, además de elevar el nivel académico universitario, van a fortalecer el sistema de justicia y el Estado de Derecho para alcanzar la paz en Guatemala y en la región centroamericana.

Sirva esta reseña del Doctorado en Derecho de la URL y la UPV/EHU para presentarles esta Revista Jurídica y las subsiguientes publicaciones, donde estaremos incluyendo las investigaciones reali-

zadas por los doctorandos como contribución de nuevo conocimiento científico para la reflexión y solución de los problemas nacionales, regionales y mundiales.

La presente Revista Jurídica está compuesta por siete investigaciones, las cuales, llevaron a cabo los profesionales del derecho y doctorandos en la asignatura *“Planificación de negocios en el ámbito internacional: una perspectiva jurídica” (Parte II)* que impartió el Dr. Javier Pérez Arraiz, dentro del Doctorado en Derecho de la URL y la UPV/EHU.

El tema general de la Revista Jurídica, a manera de hilo conductor de las investigaciones que les presentamos, son *“Los tributos y la política fiscal en Guatemala”*. Se escogió este tema porque, desde hace tiempo, se hace imperativa una reforma tributaria y fiscal en el país. Y, dado que, a inicios del presente año, se aprobó un conjunto de reformas legales en esta materia, consideramos importante compartir con Uds. las investigaciones realizadas en esta área, las cuales, son las siguientes:

- La primera investigación es *“Trascendencia de los principios que regulan el derecho tributario”*, de la M. A. Amada Victoria Guzmán Godínez. Iniciamos con este trabajo porque analiza los principios tributarios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, brindando el marco de valores y principios constitucionales para el desarrollo de esta temática.
- La segunda investigación es *“Los tributos en el ordenamiento jurídico guatemalteco. Análisis de sus alcances y efectos a la luz de la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala”*, del M. A. Pablo Gerardo Hurtado García. Este trabajo nos introduce al tema de los tributos en Guatemala y, su principal aporte, es recopilar y analizar una serie de resoluciones “paradigmáticas” de la Corte de Constitucionalidad de nuestro país en materia tributaria.
- La tercera investigación es *“La doble tributación en la justicia constitucional guatemalteca”*, del M. A. Jaime Fernando Osorio Alonzo. Siguiendo el hilo conductor, esta investigación va en tercer lugar porque se relaciona con los primeros dos trabajos. Analiza el principio constitucional tributario referente a la prohibición

de doble tributación y su aplicación práctica en la legislación guatemalteca, basado en el estudio de varias resoluciones de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala sobre este principio.

- La cuarta investigación es *“El valor arbitrario asumido por el valuador para la actualización del valor fiscal de propiedades con base en el Manual de Avalúos del Decreto Número 15-98 del Congreso de la República para cumplir con la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles –IUSI–”*, del M. A. Ricardo Prado Ayau. Este trabajo ya estudia un tributo en particular, como lo es el IUSI y, además, analiza los criterios de la autoridad municipal para fijarlo.
- La quinta investigación es *“Realización de las obligaciones internacionales sobre derechos económicos, sociales y culturales en Guatemala y su relación con la política fiscal”*, de la M. A. Karin Paola Wagner Mota. Esta investigación integra el área del Derecho Internacional de los Derechos Humanos con el de la política fiscal, analiza y concluye que es necesario contar con una adecuada política fiscal para que el Estado de Guatemala pueda cumplir con las obligaciones contraídas en los instrumentos jurídicos –tratados– internacionales de derechos humanos, especialmente, en materia de derechos económicos, sociales y culturales.
- La sexta y penúltima investigación es *“Algunas consideraciones sobre política fiscal en Guatemala”*, del M. A. Adolfo Jacobo Alarcón Duque. Un trabajo que, de forma directa y concreta, analiza la política fiscal del país, a través de dos casos: la Ley de Maquilas –exención fiscal a las maquilas– y la Ley Forestal –incentivos forestales–. El análisis, se hace desde la perspectiva, sobre cómo la política fiscal puede contribuir al desarrollo de un determinado sector económico o región geográfica del país pero, haciendo conciencia, que la política fiscal debe ser utilizada correctamente para no convertirse en una manera de otorgar privilegios inútiles e innecesarios.
- La última y séptima investigación es *“Reflexiones sobre la doble moralidad del funcionario público en los criterios de recaudación y ejecución del gasto público”*, de la M. A. Patricia

Jiménez Crespo. Este trabajo profundiza sobre el aspecto ético de la política fiscal, especialmente, en lo relativo a la obligación del contribuyente de pagar tributos, así como, a la obligación del Estado de fijar parámetros justos y humanos a la hora de recaudar los fondos públicos y al momento de gastarlos.

En *summa*, todas son investigaciones de carácter estrictamente científico, fundamentadas en criterios jurídico-doctrinarios, legales y jurisprudenciales. Estos trabajos carecen de tintes políticos partidistas y mediáticos. No se basan en lo que está “de moda” ni en lo “políticamente correcto” que por lo general es falso, ni de lo que es “práctico” a corto plazo. Sino que, estas investigaciones se fundamentan en principios inmanentes y conocimiento científico de las ciencias jurídicas y sociales. Este es nuestro aporte particular y lo que nos caracteriza como Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Conforme a lo anterior, agradecemos el trabajo llevado a cabo por los autores de las investigaciones que les presentamos en esta Revista Jurídica, quienes, como ya se indicó, son profesionales del derecho y estudiantes del Doctorado en Derecho de la URL y la UPV/EHU, en donde se están formando como verdaderos juristas, con capacidad para investigar y crear nuevo conocimiento científico que brinde soluciones a los problemas actuales, en beneficio del ser humano, la familia y la sociedad.

Dr. Larry Andrade-Abularach

Director del Instituto de Investigaciones Jurídicas

*Coordinador del Doctorado en Derecho de la Universidad Rafael Landívar
y de la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko
Unibertsitatea en Guatemala*

Guatemala de la Asunción, marzo de 2012.

Trascendencia de los principios que regulan el Derecho Tributario¹

M.A. Amada Victoria Guzmán Godínez²

Sumario: I. Introducción. II. Los principios constitucionales. III. Los principios tributarios a nivel constitucional. IV. Conclusiones. V. Referencias bibliográficas.

I. INTRODUCCIÓN

Se desarrollan en el presente trabajo los diferentes principios constitucionales en materia tributaria, por estimar que constituyen valores fundamentales que deben ser respetados por el Estado en el ejercicio de su poder imperio, porque el poder tributario de este ente

1 Investigación realizada en la asignatura *Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional (Parte III)*, impartida por el Dr. Javier Pérez Arraiz, dentro del Doctorado en Derecho de Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

2 Estudiante del Doctorado en Derecho por la Universidad Rafael Landívar y la Universidad del País Vasco; Maestría en Derechos de las Mujeres, Género y Acceso a la Justicia por la Universidad de San Carlos de Guatemala, 2007-2008; *Magíster Artium* en Políticas Públicas por la Universidad Rafael Landívar, 2004; Maestría en Derecho Internacional Público, Relaciones Internacionales e Integración Regional por la Universidad de San Carlos de Guatemala, 2002-2003; *Magíster Artium* en Derecho Penal por la Universidad de San Carlos de Guatemala, 2001; Abogada y Notaria por la Universidad de San Carlos de Guatemala (USAC), 1994. Ha laborado como Jueza de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente en diferentes Tribunales del Organismo Judicial, 1997-2004; Magistrada de la Sala Cuarta de la Corte de Apelaciones, Ramo Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de la ciudad capital, 2004-2009; Vocal del Tribunal de Honor del Colegio de Abogados de Guatemala periodo 2003-2005; Docente titular de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, 2007-2009. En la actualidad es Magistrada de la Sala de la Corte de Apelaciones de Familia del departamento de Guatemala, 2009-2014; Docente de Laboratorios Socráticos en el área Penal y Procesal Penal de la Universidad Francisco Marroquín, 2010 a la fecha. Docente titular en los cursos de Derecho Procesal Penal I y II de la Universidad Rafael Landívar, 2010 a la fecha.

constituye básicamente una facultad para crear tributos, delegado en Guatemala al Congreso de la República, conforme el artículo 239 constitucional, pero tal poder no es absoluto, está limitado, siendo ese límite los principios de legalidad, igualdad y justicia tributaria, capacidad económica o de pago, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad, etc.

Es claro que en nuestra legislación y en las de otros países el establecimiento de los tributos debe realizarse conforme a las normas constitucionales que contienen los principios tributarios, para lo que es fundamental el principio de legalidad porque los tributos deben establecerse en forma de ley como requisito *sine qua non* formal. Así también, su contenido y los alcances de la obligación deben estar contenidos en la ley. La justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia impositiva proviene del desarrollo y evolución desde el Estado Absoluto, que establecía tributos arbitrarios, hacia el Estado de Derecho y democrático, que se somete al Derecho, quedando por ende el Poder Legislativo limitado a los principios tributarios que la Constitución prescribe, siendo en consecuencia de gran importancia al momento de decretar los impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, por lo cual el presente trabajo tiene como objetivo establecer la relevancia y trascendencia de tales principios y su apoyo jurisprudencial.

II. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

*“Un principio es un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construye las instituciones de Derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado”.*³

Los principios ayudan a interpretar la normativa existente; los valores orientan o guían la creación de dicha normativa.

Señala al respecto el autor Humberto Quiroga Lavié: *“La ciencia constitucional se encuentra en la necesidad de formular un cuadro de*

3 Quisbert, Ermo. *Derecho Constitucional. Principios Constitucionales*. Bolivia. 2006. Página: 28.

*principios que permita interpretar el funcionamiento de la ley suprema del Estado en forma coherente y equilibrada”.*⁴

En ese sentido, también se pronuncia el tratadista Carlos Santiago Nino, al referirse a la relevancia de la Constitución en relación a los ideales del Constitucionalismo:

*“Es obvio que los principios que generan derechos individuales son relevantes para el razonamiento a través del cual justificamos acciones y decisiones [...] Por lo tanto, si adoptamos un concepto normativo o valorativo de Constitución y la identificamos con tales principios básicos [...] que establecen el conjunto de derechos fundamentales [...] no puede haber duda de que la Constitución es relevante para el razonamiento práctico tendiente a la justificación de acciones y decisiones. Como luego veremos, es imposible justificar una acción o decisión que verse sobre materias en las que estén en conflicto intereses de diversos individuos sin apelar en última instancia a un conjunto de principios ideales, o sea a la Constitución en ese sentido”.*⁵

Los autores José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, definen al poder tributario así: *“la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la constitución, y que sólo pueden manifestarse por medio de normas legales”.*⁶ Ello en atención al principio de legalidad tributaria.

Razones suficientes por las cuales la doctrina dominante en la materia, señala: *“Limitaciones a la potestad tributaria. Principios Jurídicos de los Tributos. Pero tal potestad no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho”.*⁷

De lo anterior, la ley es el único modo de manifestación del poder tributario. Como consecuencia, la potestad tributaria que se reconoce

4 Quiroga Lavié, Humberto. *Curso de Derecho Constitucional*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. Página: 15.

5 Nino, Carlos Santiago. *Fundamentos de Derecho Constitucional. Análisis filosófico, Jurídico y Político de la práctica constitucional*. Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea. 1992. Páginas: 17-18.

6 Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. *Derecho Tributario General*. Segunda edición actualizada. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1995. Página: 92.

7 Villegas, Héctor B. *Derecho Financiero y Tributario*. Quinta edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1994. Página: 187.

al Estado, esencialmente debe mantenerse por medio de leyes, dado que si no fuera así, esa facultad estatal perdería su propio ser.

*“el gran pensador inglés Locke, sostenía que ‘es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una gran carga, y es apropiado que quien goza de su cuota de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos al pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno [...] En un Estado de derecho, el consentimiento del pueblo –concretamente, como proclamación de voluntad de ser sujetos pasivos de la potestad tributaria del Estado– sólo puede ser expresado mediante la ley”.*⁸

La importancia de comprender la esencia de los principios, sobre todo en materia tributaria, estriba en que el Estado, en el ejercicio del poder tributario –una expresión esencial del poder imperio del mismo– debe respetar dichos principios, los cuales se analizarán a continuación.

III. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS A NIVEL CONSTITUCIONAL

En el presente trabajo se realiza un análisis en relación con los principios fundamentales que rigen esta materia, como parte básica del Derecho Tributario. Lógicamente, se encuentran regulados en la Constitución Política de la República, que se refiere en diversas ocasiones a la institución del *tributo*, tanto en sus aspectos formales como sustanciales.

Por lo expuesto, se debe hacer una breve relación en cuanto a las determinaciones fundamentales de la institución que constituye el tributo. La Constitución Política menciona el sustantivo *tributo* y el adjetivo *tributario*; lo mismo sucede en la legislación ordinaria sobre el tema.

8 Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. *Derecho Tributario General*. Páginas: 93-94.

El autor Fernando Pérez Royo define al tributo como:

*“una prestación pecuniaria de carácter coactivo, impuesta por el Estado u otro ente público, con el objeto de financiar gastos públicos. De acuerdo con esto, las notas que caracterizan al tributo son fundamentalmente dos: coactividad y el carácter contributivo. En cuanto a la primera, la coactividad, se resuelve en el hecho de ser el tributo una prestación establecida unilateralmente por el Ente Público, a través de los procedimientos establecidos en la Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla. Como segunda determinación o nota básica del concepto de tributo, tenemos la de su destino a la financiación de gastos públicos o necesidades colectivas. El carácter contributivo –que se refleja en la propia raíz etimológica del término tributo– constituye la razón de ser de la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones (como las multas o sanciones pecuniarias) que, siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser”.*⁹

Realizadas las anteriores matizaciones con respecto al concepto de tributo, se procede a realizar el análisis de los principios constitucionales relativos a la citada institución. Es evidente el valor normativo de dichos principios, regulados a nivel constitucional, porque se tienen como normas fundamentales.

Un ejemplo al respecto es la Constitución española de 1978, en la cual se señala dentro del capítulo II del título I, referente a los “Derechos y Libertades de los españoles”, específicamente en el artículo 31, lo siguiente:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. En los tres apartados de este fundamental precepto se condensan los principios o criterios materiales sobre el reparto de la

⁹ Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Quinta edición. Editorial Civitas. S.A. Madrid, España. 1995. Página: 33.

carga tributaria (principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad, de no confiscación), junto a los principios de justicia material del gasto público y, finalmente, la norma básica sobre la producción normativa en materia tributaria (principio de legalidad tributaria) [...] el artículo 53 CE establece que cualquier violación de tales principios podrá motivar la interposición de un recurso o cuestión de anticonstitucionalidad. Aparte de ello, dentro de la Parte orgánica de la Constitución, encontramos normas sobre la distribución territorial del poder de establecimiento de tributos o poder tributario".¹⁰

En el caso de España, los principios constitucionales tributarios se encuentran bien delimitados en el texto fundamental. En el caso de Guatemala, también se tienen regulados los principios tributarios, como legalidad, capacidad económica o capacidad de pago, equidad, igualdad, progresividad y de no confiscación, sobre todo. Por lo mismo, es atribución del Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación, siendo regulados los principios relacionados en los artículos 171, inciso "c", 239 y 243 de la Constitución Política de Guatemala, los cuales se desarrollarán, citando incluso jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de nuestro país.

A. Principio de capacidad económica

Sobresale el principio de capacidad económica, de amplia tradición en los ordenamientos constitucionales en el Derecho Comparado. Se puede señalar como la regla básica en la distribución de la carga tributaria. Se refiere a la tributación según la capacidad económica como objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario; de lo anterior se colige que otros criterios o reglas constituyen derivaciones del principio fundamental de la tributación, según la capacidad económica del contribuyente.

Es relevante afirmar que el principio de capacidad económica tiene íntima relación con el principio de igualdad, porque es lógico que de acuerdo a este último principio, la medida de la tributación sea la capacidad económica del contribuyente.

10 Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Página: 34.

*“en ordenamientos como el de la República Federal de Alemania, en los que la Constitución no recoge expresamente el principio de capacidad económica, la doctrina y el Tribunal Constitucional hayan identificado la fórmula de la capacidad económica (Leistungsfähigkeit) a partir del principio fundamental de igualdad. Además de eso, en los sistemas constitucionales basados, como el nuestro, en el principio del Estado Social de Derecho, la contribución según la capacidad económica debe ser vista en conexión con la concepción del principio de igualdad adecuada al sistema de valores propio de dicho Estado: es decir, no simplemente como respecto de la igualdad formal, sino también como instrumento al servicio de la igualdad material [...], podemos decir que el principio de capacidad económica cumple en nuestro ordenamiento constitucional tributario tres funciones esenciales: de fundamento de la imposición o de la tributación, de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder”.*¹¹

Es importante señalar que en el caso de Guatemala, el artículo 243 constitucional regula el principio de capacidad de pago, indicando 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 de Guatemala también se ha pronunciado ampliamente sobre el principio de capacidad de pago, así:

“Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio 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

11 Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Página: 36.

*de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta”.*¹²

Al respecto, también se debe indicar que el principio de capacidad de pago tiene como presupuesto la personalización del mismo.

B. Principio de igualdad

El principio de igualdad constituye un valor, no solamente del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento fundamental. En ese sentido, en materia tributaria, el principio de capacidad económica y, en general, el conjunto de los criterios de distribución de la carga tributaria, están emparentados con el fundamental valor de la igualdad. En la Constitución de Guatemala se regula el principio de igualdad en el artículo 4, el cual también es aplicado en materia tributaria, teniendo también vinculación con el principio de progresividad, que se analizará posteriormente.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha desarrollado también el principio de igualdad en materia tributaria, así:

*“Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado en el artículo 243 constitucional. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado”.*¹³

12 Gaceta No. 88, Expediente 775-2007, sentencia del 24 de abril de 2008 de la Corte de Constitucionalidad.

13 Gaceta No. 71. Expedientes acumulados Nos. 421, 453, 608 y 818-2002 y 1806-2003, sentencia de fecha 24 de febrero de 2004 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala. En el mismo sentido la sentencia de fecha 31 de julio de 2003, emitida dentro del expediente No. 641-2003, Gaceta Jurisprudencial No. 69.

En Guatemala, el desarrollo jurisprudencial de los principios tributarios es evidente, especialmente el de igualdad tributaria, debido a que para la justa distribución de las cargas tributarias se debe respetar el citado principio, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportarlas y responder por el pago del tributo. Justicia tributaria y capacidad de pago están relacionadas y vinculadas al principio de igualdad tributaria, y se persigue que quien posee más pague más, el que posee menos pague menos y el que nada posee no pague nada.

El Tribunal Constitucional español ha señalado al respecto:

“la relación entre el principio general de igualdad consagrado en el artículo 14 CE y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el artículo 31 CE, está, por así decir, incorporada en este último precepto, que menciona también entre dichos principios el de igualdad (STC de 20 de febrero de 1989)”.¹⁴

Conforme la tesis de la Corte Suprema de los Estados Unidos:

“es la obligación del legislador de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un tributo, dentro de la categoría, grupo o clasificación razonable que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos de hostilidad contra determinadas clases o personas”.¹⁵

“El principio de la igualdad consiste, por consiguiente, en el derecho de cada uno de nosotros a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias. En suma, no se trata de una igualdad absoluta, sino de una igualdad relativa, la cual, según el acertado criterio de nuestra Corte Suprema, se alcanza cuando en condiciones análogas se imponen tributos iguales a los contribuyentes”.¹⁶

14 Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Página: 37.

15 Corte Suprema, 18/11/27, “Fallos”, 149-417; idem, 12/12/27, “Fallos”, 150-89; idem, 20/3/28, “Fallos”, 50-419; idem, 30/6/28, “Fallos”, 151-359.

16 Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. *Derecho Tributario General*. Página: 99.

C. Principio de generalidad

Nuevamente, es de hacer énfasis que el principio de generalidad está conectado con el principio de igualdad, ya que aquel prohíbe las discriminaciones o privilegios en materia tributaria.

En el caso de la Constitución española, se señala:

*“En la CE lo podemos identificar en el término ‘Todos’, con el que comienza la redacción del artículo 31.1: ‘Todos contribuirán [...]’. Aunque es necesario advertir que dicho término genérico, repetido en muchos casos con sentido polivalente en el texto constitucional, tiene también en el nuestro un doble valor o significado: primero, afirmar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales [...]; segundo, establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga fiscal, que, en principio, afecta a todos los que tengan capacidad económica”.*¹⁷

Es de mencionar que la vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales (por ejemplo, la exención de la renta mínima o vital, fundamentada también en la capacidad económica).

D. Principio de progresividad

*“Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos. La expresa alusión al criterio de progresividad constituye una de las innovaciones características del texto constitucional español, que se ha inspirado en el italiano. Dicha mención no suele aparecer, en cambio, en los restantes ejemplos de Derecho comparado y estaba igualmente ausente de nuestros anteriores textos constitucionales, desde los del siglo pasado hasta la Constitución de 1931. Se trata de una circunstancia lógica, puesto que la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva”.*¹⁸

17 Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Página: 38.

18 Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Página: 39.

Este principio también ha sido estudiado y analizado en diferentes sentencias de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, en forma atinada, así:

“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”.¹⁹

Por ende, la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto.

E. Principio de no confiscatoriedad

“Conviene advertir, en cualquier caso, que en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de recurrir al principio estudiado, por el simple juego de la regla de la capacidad económica”.²⁰

El artículo 243 de la Constitución de Guatemala, también regula que:

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

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha indicado al respecto del principio de limitación de confiscatoriedad, lo siguiente:

19 Gaceta No. 37, expediente No. 167-95, sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995.

20 Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Página: 40.

*“A pesar de lo anterior la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación, siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuando debe estimarse que un impuesto puede ser confiscatorio”.*²¹

F. Principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad tributaria se encuentra contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Señala 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”.*

Nuestra Constitución Política regula el principio de legalidad en materia tributaria con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. El artículo 239 constitucional determina la potestad del Congreso de la República de determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo. La norma citada incluye en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias, especialmente el Código Tributario.²²

El principio de legalidad ha sido ampliamente analizado en la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, siendo un ejemplo de lo anterior lo siguiente:

“la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y así mismo obtener coactiva-

21 Gaceta No. 93, expediente No. 3785-2008, sentencia de fecha 23 de julio de 2009 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

22 El Código Tributario vigente en la actualidad es el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, el cual desarrolla las normas constitucionales relativas al sistema tributario.

*mente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del texto Supremo*²³.

Al tratar sobre este tema, Pérez Royo afirma lo siguiente:

“Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de la separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes. No taxation without representation es un lema clásico del parlamentarismo inglés, que suele repetirse a este respecto. Igualmente puede citarse la Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano, que habla del derecho de aprobar la contribución por sí mismo o a través de representantes”.²⁴

En síntesis, el principio de legalidad tributaria tiene una fundamentación no unívoca, sino plural.

G. Principio de seguridad jurídica

Este principio se encuentra vinculado con el principio de legalidad, debido que al estar los tributos legalmente regulados, lleva aparejada la seguridad jurídica o certeza del Derecho, para que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.

Por ello es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria, cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en una norma legal, que tal como se ha indicado, debe contener las bases de la recaudación conforme el mandato constitucional. Una de las mismas es la base imponible, que debe quedar definida en la ley. Para la seguridad jurídica imperativa, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual.

23 Gaceta No. 93, expediente No. 3785-2008, sentencia de fecha 23 de julio del 2009 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

24 Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Página: 41.

En síntesis, lo anterior implica que al tenerse en la ley el origen y procedencia de los impuestos, al ser decretados por el Legislativo deben determinar las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias, que deben revestir los elementos de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente.

En conclusión, si no se respetan los principios analizados en materia tributaria por parte del Estado, específicamente el Legislativo –que es el competente para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales–, por ser valores y derechos fundamentales, los afectados pueden exigir su protección a través de las garantías de la acción constitucional de amparo y la acción de inconstitucionalidad, según sea el caso de procedencia a tenor de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

IV. CONCLUSIONES

1. El poder tributario del Estado constituye fundamentalmente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos. No obstante, tal poder se encuentra delegado en el Organismo Legislativo, teniendo como rectores de tal función los principios tributarios a nivel constitucional.
2. En Guatemala, constituye un límite para el Poder Legislativo, la observancia de los principios de legalidad, equidad, generalidad, progresividad, igualdad y justicia tributaria, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiple tributación interna, los cuales constituyen parámetros a ser respetados en la oportunidad que el Congreso de la República proceda a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación. Es evidente que en un Estado de Derecho, observando tales principios constitucionales es como el legislador debe crear o reformar las normas ordinarias con respecto al sistema tributario.
3. La equidad y la justicia tributarias están relacionadas con el principio de igualdad tributaria, que tiene como característica básica

la universalización del tributo, que contempla como excepción la exención tributaria, que debe basarse en la razonabilidad en su regulación.

4. En síntesis, se colige que la potestad tributaria no es absoluta, toda vez que la misma debe sujetarse a límites, los cuales son regulados en la Constitución y conocidos como los principios constitucionales en materia tributaria, los que velan por el pleno respeto de los derechos fundamentales de la persona y de la propiedad privada.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Alexy, Robert y Bulygin, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho. La polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia. 2005.
2. Biscaretti Di Ruffia, Paolo. *Introducción al derecho Constitucional comparado*. México: Fondo de Cultura Económica. 2006.
3. Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (Coordinador). *Crónica de Tribunales Constitucionales en Iberoamérica*. Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons, Argentina S.A. 2009.
4. Fix-Zamudio, Héctor y Eduardo Ferrer Mac-Gregor. *Las sentencias de los Tribunales Constitucionales*. Perú: Tribunal Constitucional del Perú, Editorial Adrus. 2009.
5. Flores Juárez, Juan Francisco. *Constitución y Justicia Constitucional/Apuntalamientos*. Guatemala: Corte de Constitucionalidad. 2005.
6. García de Enterría, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid, España: Editorial Civitas, S.A. 1994.
7. López Garrido, Diego, Marcos, Massó Garrote y Lucio, Pegoraro. *Nuevo Derecho Constitucional Comparado*. Valencia, España: Tirant lo Blanch. 2000.
8. Martín, José María y Rodríguez Usé, Guillermo F. *Derecho Tributario General*. Segunda edición actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1995.

9. Martín-Retortillo, Lorenzo e Ignacio De Otto y Pardo. *Derechos fundamentales y Constitución*. Madrid, España: Editorial Civitas, S.A. 1992.
10. Nino, Carlos Santiago. *Fundamentos de Derecho Constitucional. Análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. 1992.
11. Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Quinta Edición. Editorial Civitas, S.A. Madrid, España, 1995.
12. Quiroga Lavié, Humberto. *Curso de Derecho Constitucional*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 1987.
13. Suárez Varón, Martín Leonardo. *El Principio de igualdad en la Constitución y la Jurisprudencia constitucional*. Medellín, Colombia: Biblioteca Jurídica Diké. 2006.
14. Valdés Acosta, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1992.
15. Varios autores. *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*. Uruguay: Programa de Estado de Derecho, Konrad Adenauer Stiftung. 2007.
16. Vigo, Rodolfo Luis. *Interpretación Constitucional*. Buenos Aires, Argentina: Segunda edición. Abeledo-Perrot. 2004.
17. Vigo, Rodolfo Luis. *Interpretación Jurídica*. Buenos Aires, Argentina. Reimpresión. Rubinzal-Culzoni Editores. 1994.
18. Villegas, Héctor B. *Derecho Financiero y Tributario*. Quinta edición, ampliada y actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1994.

Legislación

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.
3. Código Tributario.
4. Ley del Organismo Judicial.

Gacetas Jurisprudenciales

1. Gacetas de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala Nos. 70, 93, 95, 92, 79, 70, 41, 40, 30, 21, 31, 97, 90, 88, 71, 69, 66, 37 y 41.

Direcciones Electrónicas

1. Corte de Constitucionalidad de Guatemala, *www.cc.gob.gt*

Los tributos en el ordenamiento jurídico guatemalteco. Análisis de sus alcances y efectos a la luz de la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala¹

M.A. Pablo Gerardo Hurtado García²

Sumario: I. Introducción. II. Tributos. III. Tributos establecidos en el Código Tributario guatemalteco. IV. Los tributos en Guatemala a la luz de la jurisprudencia constitucional. V. Conclusiones. VI. Referencias.

I. INTRODUCCIÓN

Durante el desarrollo de las sesiones presenciales del módulo *Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional: Una Perspectiva Jurídica (Parte II)*, se tuvo oportunidad de conocer la trascendencia que un adecuado, justo y legal régimen tributario tiene para el sistema financiero de un Estado.

1 Investigación realizada en la asignatura *Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional: Una Perspectiva Jurídica (Parte II)*, impartida por el Dr. Javier Pérez Arraiz, dentro del Doctorado en Derecho de Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

2 Estudiante del Doctorado en Derecho por Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco; obtuvo el grado académico de Magíster en Derechos Humanos por la Universidad Rafael Landívar, 2005; Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario, 2000. Se ha desempeñado como asesor en entidades públicas: Corte de Constitucionalidad, 2000-2004; Vicepresidencia de la República, 2008-2009; y, Ministerio de Finanzas Públicas – Banco Interamericano de Desarrollo, 2009-2010; Coordinador Nacional del Proyecto de Apoyo a la Educación, Capacitación e Investigación en Derechos Humanos en Centro América 2004-2007. Actualmente desempeña el cargo de Vicedecano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, 2007 a la fecha; y, Secretario Ejecutivo del Observatorio Ciudadano del Gasto Público, 2010 a la fecha.

En el caso guatemalteco, no se requiere ser un experto en materia tributaria para comprender que, en gran medida, los problemas y obstáculos que afronta el desarrollo obedecen a la conjunción de un sinnúmero de factores y elementos, propios y conexos, del sistema financiero nacional, que van desde la reducida carga tributaria existente,³ pasando por la necesidad de asegurar la calidad, eficacia y eficiencia del gasto público,⁴ hasta problemas como la evasión y fraude de ley.

No es posible afirmar que en Guatemala existe una política fiscal definida, o al menos conocida y divulgada. De hecho, la cantidad de impugnaciones y acciones de inconstitucionalidad que se plantean contra cualquiera –toda– norma o disposición en materia tributaria, incluso las que han sido previamente consensuadas entre Gobierno y sectores privado y social, pareciera denotar que aún dista mucho para que cada habitante asuma seriamente sus responsabilidades para lograr el desarrollo nacional.

Lamentablemente, no se cuenta con información estadística sobre el número de asuntos que la justicia constitucional guatemalteca conoce en materia tributaria, aunque sí se dispone de una adecuada y amigable base de datos que sistematiza los distintos fallos que la Corte de Constitucionalidad emite, lo que facilita el acceso a la jurisprudencia existente en la materia.

De esa cuenta, en el trabajo que a continuación se presenta se realiza una revisión en la jurisprudencia constitucional guatemalteca sobre los criterios y alcances que ha sentado la Corte de Constitucionalidad en materia tributaria; específicamente, en los cuatro tipos de tributos establecidos en el Código Tributario guatemalteco: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; se incluye también el criterio jurisprudencial en materia de tasas, dada su similitud con la materia tributaria. Para el efecto, luego de la anotación de algunos aspectos teóricos y doctrinarios de carácter general, se efectúa un análisis crítico de sentencias de la Corte de

3 Alrededor de 11% respecto al PIB. Fuente de información: sitio web Edufinanzas. [http://edufinanzas.com.gt/finanzas_personales/tributacion/carga_tributaria] Fecha de consulta: 25 de agosto de 2011.

4 En: [<http://guatemala2020.wordpress.com/category/gasto-publico/>] Consulta: 27 de agosto de 2011.

Constitucionalidad de la República de Guatemala en las que se ha desarrollado el tema.

II. TRIBUTOS

Es necesario iniciar el desarrollo del trabajo expresando un concepto compartido y aplicable al medio guatemalteco de lo que es un tributo.

Mauricio Plazas, citado por el autor guatemalteco Héctor Villegas, define los tributos como esa:

*“prestación tributaria, en dinero o en especie, con destino al Estado como titular del poder de imperio, de naturaleza definitiva, obligatoria, coercitiva y sin contrapartida directa a favor del sujeto pasivo, establecida por autoridad de la ley para el cumplimiento de los fines del Estado y originada en virtud de la ocurrencia de un hecho generador de la obligación”.*⁵

Por su parte, Héctor Villegas lo define como:

*“prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.*⁶

Según lo establecido por el Código Tributario guatemalteco, en su artículo 9: *“Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.*

Como se puede desprender de los conceptos doctrinarios y del legal, los tributos son prestaciones que el Estado exige, comúnmente en dinero, para poder cubrir sus gastos; en su esencia son obligaciones de dar. Son los medios para obtener los recursos necesarios para que se pueda llevar a cabo el sostenimiento del gasto público, los instrumentos de la política general del país y a través de ello se pueda

5 Villegas, H.: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario: Tomo I. Depalma, Buenos Aires, 1984, p. 78.

6 *Ibid.*

atender la realización de los fines y deberes del Estado –establecidos, en el caso de Guatemala, en la Constitución Política de la República–.

Las características propias de los tributos, que coadyuvan a la comprensión de su naturaleza, objeto y el motivo de su creación, pueden resumirse así:⁷

- a. *Son de carácter público*: Son ingresos que forman parte del Derecho Público que percibe el Estado en su calidad de ente soberano; eminentemente, son de orden público.
- b. *Son una prestación en dinero o en especie*: El tributo resulta ser una prestación a cargo del contribuyente a favor del Estado, y dicha prestación se presenta, de manera primordial, en dinero. Sin embargo, puede darse que en casos excepcionales se llegue a presentar en especie.
- c. *Están contenidos y fundados en ley*: Esta característica es fundamental, debido a que los tributos operan bajo un principio de legalidad, esto quiere decir que la carga tributaria deberá consignarse o estar expresamente en ley. Si no se encuentra tipificada no se podrá imponer.
- d. *Consisten en una relación personal, de derecho y obligatoria*: La obligación en la relación tributaria tiene lugar entre el Estado como sujeto acreedor del tributo (sujeto activo) y por otro lado el contribuyente como sujeto deudor del tributo (sujeto pasivo), quien tiene la obligación de dar, hacer o no hacer, frente al sujeto acreedor, la prestación en dinero o en especie que se le haya impuesto.
- e. *Tienen la finalidad de obtención de recursos para satisfacer las necesidades del Estado*: La finalidad del tributo deberá de estar dirigida a satisfacer las funciones del Estado y hacer frente al gasto público, así como a satisfacer las necesidades de la población en cumplimiento con los deberes del Estado.
- f. *Deben ser justos*: Los tributos no deben repercutir en un menoscabo a los particulares, que en extremo se agote la fuente, por

7 Saldaña, A.: Curso elemental sobre derecho tributario: Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales. ISEF, México, 2005, p. 32.

lo que deben ser proporcionales y equitativos; se debe considerar la capacidad de pago de la persona a quien va dirigido el tributo.

Con base en las características establecidas anteriormente, se puede deducir que los tributos serán prestaciones debidas, por mandato de ley, a un órgano estatal y ello encuentra su fundamento jurídico en el imperio del Estado, por lo que son ingresos de Derecho Público.

La finalidad específica de los tributos se puede explicar en el hecho de que el Estado, como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas; a través de la tributación se pretende obtener recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

III. TRIBUTOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Ya ha quedado anotado que todo tributo debe encontrarse fijado en ley, debe emanar de una de ellas y debe ser creado por el Congreso de la República de Guatemala. Así se establece en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de conformidad con el cual el único ente con potestad de crear impuestos, arbitrios y contribuciones especiales es el Congreso de la República de Guatemala, recogiendo así el principio de legalidad en materia tributaria.

El Código Tributario de Guatemala regula todo lo concerniente –en sus generalidades– a la materia impositiva en el país, por lo que en el artículo 10 del referido código, se establecen las clases de tributos a imponer, los cuales son: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; de igual forma, dado el tratamiento que en Guatemala se les da, se concibe a las tasas como tributos. Esta clasificación se puede determinar como una especie de un mismo género –los tributos–; las diferencias entre sí se justifican por razones políticas, técnicas y jurídicas, ya que dichos tributos tienen facultades individualizadoras.

A. Impuesto

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González establecen que un impuesto es una:

“prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por la ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.⁸

En lo referente a su naturaleza, Tuncho Granados establece que:

“se trata de una transmisión de valores económicos, en la que existe un sujeto activo, receptor del valor económico, el Estado a través de un órgano del Gobierno Central de otro ente público, departamento, municipio, etc., y un sujeto pasivo, el contribuyente que entrega el valor económico”.⁹

Ahora bien, la definición legal establecida en el artículo 11 del Código Tributario guatemalteco establece que *“Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”*.

Queda claro que los impuestos son una de las más importantes modalidades de tributos; acarrean una obligación ya sea de dar o de hacer, la cual es impuesta por mandato legal o por un acto autorizado por ley a favor del Estado.

Partiendo de dichas definiciones, se hace necesario establecer los elementos que integran los impuestos:¹⁰

1. *Hecho imponible*: Es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización originará el nacimiento de la obligación tributaria.

8 Pérez de Ayala, J. y otros. Derecho tributario. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p. 177.

9 Granados, T.: El compendio del contribuyente. Ediciones Fiscales, Guatemala, 2009, p. 152.

10 Álvarez, F. y otros. Economía pública: Una introducción. Ariel, España, 2007, p. 163.

2. *Exención tributaria*: Se da la exención tributaria cuando aún habiéndose producido el hecho imponible, por razones ya sea de tipo subjetivo u objetivo, no se genera la obligación tributaria.
3. *Sujeto pasivo*: Será aquella persona –ya sea natural o jurídica– a la que la ley obliga al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea por ser el contribuyente directo o como sustituto del mismo.
4. *Domicilio fiscal*: Domicilio a efectos tributarios, es decir, a efectos de gestión, investigación y comprobación administrativa.
5. *Base imponible*: Es la cuantificación y valoración del hecho imponible.

Se hace necesario hacer mención de los elementos que constituyen los impuestos, en el entendido que a través de ellos se determinará la carga tributaria por parte del sujeto pasivo y si se encuentra obligado o no, ya sea por ley o por los elementos que constituyeron el impuesto a requerir.

B. Arbitrio

Los arbitrios se crean teniendo en cuenta que los municipios, para poder llevar a cabo sus planes de trabajo, deben buscar recursos económicos que les permitan cumplir con las obligaciones contraídas. Una manera para la captación de recursos es establecer únicamente para su circunscripción municipal una serie de contribuciones que tienen que pagar los habitantes de ese territorio. Esta forma de tributación es la denominada como arbitrio, cuya definición legal se encuentra establecida en el artículo 12 del Código Tributario guatemalteco, el cual establece que “*Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades*”.

Las características del arbitrio son las siguientes:¹¹

1. Es un pago pecuniario, siempre se realizará en dinero.
2. Es un pago obligatorio, todos los vecinos se encuentran obligados a efectuar el pago de los arbitrios establecidos dentro de su circunscripción municipal.

11 Ramos Fernández, Donald Estuardo. El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala. Guatemala, 2009, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, p. 29.

3. Debe estar establecido en ley y emanar, en el caso de Guatemala, de un decreto del Congreso de la República.
4. Es de ámbito territorial y de acuerdo a su territorio, su aplicación es únicamente para el municipio que lo establece.

C. Contribución especial

Según la definición proporcionada por María Luisa Fernández, las contribuciones especiales son:

*“aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario –sujeto pasivo– de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.*¹²

A su vez, Andrea Menéndez define a la contribución especial como aquella:

*“obligación legal y pecuniaria, establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público, cuyo deudor manifiesta una capacidad económica consistente en la obtención de un beneficio o un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.*¹³

Las contribuciones especiales son los tributos que tienen como determinante del hecho generador, los beneficios directos para el contribuyente que le representará la realización tanto de obras públicas como de servicios estatales. En ese sentido, la legislación guatemalteca las define como *“El tributo que tiene como determinante el hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”* (Art. 13 del Código Tributario). Como ejemplo de dichas contribuciones especiales se pueden citar aquellas que se giran como consecuencia del alumbrado de calles, situaciones en las que, junto al beneficio generalizado que se está otorgando a todos los ciudadanos, se va a producir un beneficio especial a favor de los propietarios de los edificios situados en las calles donde se han llevado a cabo dichas obras, motivo que fundamenta tal exacción.

12 Fernández de Soto Blass, M. Practicum del derecho tributario español. Dykinson, Madrid, 2005, p. 11.

13 Menéndez, A. Derecho financiero y tributario: Parte general. 10ª. Edición, Lex Nova, España, p. 162.

Como características de este tipo de tributo se puede mencionar que es una figura jurídica tributaria en el entendido que el Estado la impone con el carácter obligatorio hacia los particulares. Se paga por el equivalente del beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, ello quiere decir que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio; la contribución es pagada por el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato, ya que es posible la distribución del costo de la obra porque se conoce quiénes son los más beneficiados con ella; es obligatoria ya que es impuesta por el Estado o los organismos públicos autorizados.¹⁴

D. Contribución por mejoras

Carlos Giuliani Fonrouge establece que las contribuciones por mejoras *“se originan como consecuencia del aumento del valor venal de la propiedad inmueble derivado de la realización de una obra pública”*.¹⁵

El artículo 13 del Código Tributario guatemalteco establece:

“Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

Su naturaleza y características son similares a las de la contribución especial, con la particularidad de que la realización de la obra evidentemente trasciende de una mera necesidad e incorpora un valor agregado a la propiedad de los beneficiarios. Un ejemplo sería asfaltar un camino de terracería o jardinizar un parque.

E. Tasas

Andrea Méndez establece como definición de tasa:

“obligación legal y pecuniaria, establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público, cuyo deudor manifiesta una capacidad

14 Ramos Fernández, Donald Estuardo. El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala. *Op. Cit.*, p. 31.

15 Giuliani Fonrouge, C. Derecho Financiero. Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 302.

económica consistente en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, o en la recepción de servicios o actividades administrativas que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al deudor, cuando tal recepción sea obligatoria o cuando los servicios o actividades no se presten por el sector privado”¹⁶

Para poder comprender de mejor manera dicha definición, cabe determinar que lo que constituirá como un “*hecho imponible*” para la creación de una tasa puede darse en dos situaciones:

1. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.
2. La prestación de servicios o la realización de actividades por parte de un organismo del Estado, que se refieran, afecten o beneficien de manera particular al sujeto pasivo del tributo.

La tasa no se encuentra regulada como un tributo en el artículo 10 del Código Tributario (anteriormente citado), pero como más adelante se verá, el tratamiento que la Corte de Constitucionalidad le ha dado la equipara como tal.

Como se puede determinar de lo anteriormente establecido, en las tasas existe una actividad especial del Estado que se encuentra materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado o sujeto pasivo. Por lo que una persona –individual o jurídica– pagará una suma de dinero como contraprestación a un servicio público, el cual puede ser proporcionado por el Estado, la municipalidad o por cualquier otro ente estatal.

La finalidad de las tasas es cubrir los gastos que se generan a raíz de la prestación de algún servicio determinado, por lo que son una retribución a una compensación que se va a pagar por un servicio. De igual forma es importante establecer que la tasa tiene carácter voluntario, debido a que únicamente se hará efectivo el pago cuando se da la demanda de un servicio.

16 Menéndez, A. Derecho financiero y tributario: Parte general. *Op. Cit.*, p. 167.

IV. LOS TRIBUTOS EN GUATEMALA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Como se ha descrito en apartados anteriores, en Guatemala se encuentran contemplados diversos tributos con la finalidad de adquirir los ingresos necesarios para que el Estado pueda cumplir sus fines. De allí que en algunos de los fallos emitidos por la Corte de Constitucionalidad se han analizado diversos casos en los cuales se refuerza el sentido de legalidad de los tributos.

A. Expediente No. 2951-2006. Principio de legalidad

En sentencia de fecha 13 de mayo de 2008 se resolvió la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida en contra de un artículo de la Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, Decreto Número 09-2002 del Congreso de la República de Guatemala.

En dicha sentencia el tribunal constitucional establece de forma clara su posición sobre el principio de legalidad en materia tributaria –artículo 239 de la Constitución Política de la República– al indicar que:

*“el principio de legalidad se refiere a que al Congreso de la República le corresponde, con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, atendiendo a las necesidades del Estado y la justicia y equidad tributaria; lo cual, además de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias que deben revestir las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente”.*¹⁷

17 Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expediente 2951-2006. Sentencia de fecha 13 de mayo de 2008. Disponible en línea: [http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St_DocumentoId=812392.html&St_RegistrarConsulta=yes&sF=fraseabuscar]

Dicho criterio –que ha sido reiterado con posterioridad– sustenta y reafirma lo establecido tanto en la Constitución Política de la República como en el Código Tributario, indicando que el legislador, al ejercitar su potestad tributaria, tiene a su discreción seleccionar las circunstancias fácticas que originarán la imposición, las cuales deben ser reveladoras de la capacidad del sujeto pasivo de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado, siempre en función de la potencialidad económica de cada contribuyente.

B. Expediente No. 533-95. Principio de legalidad

En sentencia de fecha 20 de junio de 1996, la Corte de Constitucionalidad dictó sentencia sobre la inconstitucionalidad del Acuerdo emitido por la Corporación Municipal de Zacapa, del departamento de Zacapa, a través del cual se fija una tasa de cincuenta centavos de quetzal por cada cien libras de productos agrícolas extraídos de esa circunscripción municipal, cuando en el proceso de su extracción se utilicen recursos hídricos destinados a la preparación de tierras, siembra y cosecha de productos agrícolas y dichos recursos se extraigan por medio de pozos mecánicos; estableció también el sistema de obtención de licencias para la perforación y construcción de estos pozos, así como un plazo a las personas que los tengan a fin de presentar la información requerida por la Municipalidad para que se les otorgue la licencia respectiva con el objeto de regularizar el aprovechamiento de aguas subterráneas.

La Corte declaró inconstitucional el acuerdo municipal:

*“al desnaturalizar la figura de la tasa municipal, entendida ésta como un tributo que el contribuyente paga por la prestación por parte del órgano municipal de un servicio público y cuyo producto no debe tener destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”.*¹⁸

Es decir, se estableció una tasa pero no el servicio que se prestará a cambio, por lo que se convierte en un arbitrio, pues los recursos que se recauden no tendrán como destino una contraprestación por

18 Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expediente 533-95. Sentencia de fecha 20 de junio de 1996. Disponible en línea: [http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St_DocumentoId=791805.html&St_RegistrarConsulta=yes&sF=fraseabuscar]

el pago recibido, y por lo mismo, tendría que haber sido adoptada por el Congreso de la República. Así se colige de lo expuesto en las consideraciones de la Corte, que afirmó:

*“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”.*¹⁹

C. Expedientes acumulados Nos. 42-91, 43-91 y 52-91. Concepto de tributos

En los expedientes acumulados Nos. 42-91, 43-91 y 52-91, la Corte de Constitucionalidad resuelve una acción de inconstitucionalidad general parcial de la ley, planteada contra la Ley del Instituto de Previsión Social del Artista Guatemalteco.

En dicha ley se crea el Timbre de Garantía Artístico, que grava la venta de servicios por parte de las empresas de televisión abierta y de televisión por cable, con tasas del dos punto cinco por millar y cinco por ciento, respectivamente.

En el caso objeto de análisis, el órgano constitucional establece una definición bastante clara sobre los tributos:

“son las prestaciones que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en el monto y en las formas establecidas por la ley, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad. Existen tributos que presentan características especiales, en cuanto recaen sobre determinadas categorías o grupos de personas y en cuanto el monto de su recaudación tiene un fin específico, en el cual los sujetos obligados pueden tener interés, sin que por ello la obligación tributaria sea medida por el beneficio que les reporta. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es siempre el Estado; sin embargo, éste puede establecer que el acreedor de aquélla sea un ente público autónomo diferente al Fisco; delegando, no la potestad de crear tributos, la cual es inherente al Es-

19 *Ibid.*

*tado, sino la potestad de recaudarlos y de administrarlos, delegándola en ciertos entes públicos”.*²⁰

Del texto citado se desprende una definición válida de tributos, que es igualmente aplicable a las distintas clases de tributos regulados en Guatemala –impuesto, arbitrio, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras–. La Corte establece que:

*“si bien es cierto que la regla general es que los tributos tienen como finalidad el cubrir los gastos generales del Estado, también es, técnica y legalmente posible que ciertos tributos se destinen a un fin determinado; tal el caso del Timbre de Garantía Artístico”.*²¹

En virtud de lo anterior, declaró sin lugar las inconstitucionalidades planteadas.

D. Expedientes acumulados Nos. 138-2003, 185-2003 y 196-2003. Arbitrio - impuesto

En sentencia de fecha 21 de diciembre de 2004 se resuelve la acción de inconstitucionalidad general total en contra del Reglamento para el uso del Territorio Municipal, para Actividades Lucrativas, la Utilización de los Bienes Comunales y Patrimoniales y uso de las Vías Públicas Urbanas y Rurales de la Municipalidad de Ciudad Tecún Umán, municipio de Ayutla, departamento de San Marcos y el Plan de Tasas y Licencias para el uso del Territorio Municipal, para Actividades Lucrativas, la Utilización de los Bienes Comunales y Patrimoniales y uso de las Vías Públicas Urbanas y Rurales del Municipio, acuerdos emitidos por el Concejo de la referida municipalidad.

En este caso, la Corte de Constitucionalidad reitera el concepto de tributo, al expresar que:

“son prestaciones generalmente en dinero exigidas por el Estado a los ciudadanos con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, el Código Tributario determina como clases de tributos: los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por

20 Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expedientes acumulados 42, 43 y 52-91. Sentencia de fecha 18 de julio de 1991. Disponible en línea: [http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St_DocumentoId=812367.html&St_RegistrarConsulta=yes&sF=fraseabuscar]

21 *Ibid.*

*mejoras. El impuesto lo define como el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente; y el arbitrio, como un impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades; de ahí que, un arbitrio, es un tributo que tiene como hecho generador una actividad municipal general, pero no relacionada concretamente con el contribuyente”.*²²

Se declararon inconstitucionales los acuerdos impugnados, puesto que la Corte de Constitucionalidad estimó que las cargas que contemplaban los mismos tenían una naturaleza de arbitrio y no de tasas, por lo que debían ser adoptados únicamente por el Congreso de la República, en aplicación del principio de legalidad.

E. Expediente No. 456-2002. Concepto y elementos del impuesto

En sentencia de fecha 23 de octubre de 2003, se resuelve la acción de inconstitucionalidad general parcial planteada contra ciertos artículos de la Ley del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Bebidas Alcohólicas Mezcladas y Alcoholes para Fines Industriales (Decreto No. 10-2002 del Congreso de la República).

En dicha sentencia, la Corte afirma que un impuesto es:

“un tributo y, por ende, una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario, con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que, inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta, un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene el derecho de percibirla.

22 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, expedientes acumulados Nos. 138-2003, 185-2003 y 196-2003, sentencia de fecha 21 de diciembre de 2004, http://www.cc.gob.gt/siged2009/mlWeb/frnConsultaWebVerDocumento.aspx?St_DocumentoId=799785.html&St_RegistrarConsulta=yes&sF=fraseabusc

Todo esto posibilita la aplicación cierta y segura del impuesto al caso individual”.^{23, 24}

Más allá del sentido final del fallo, relacionado directamente con la argumentación presentada en la acción (que se fundaba en el cuestionamiento de que la “*distribución*” de bebidas alcohólicas no constituye un hecho generador), en este fallo resulta relevante la claridad con que el tribunal constitucional establece el concepto y los elementos de los impuestos. La inconstitucionalidad se declaró sin lugar.

F. Expediente No. 2751-2004. Contribuciones especiales por mejoras

Al resolver con fecha 26 de abril de 2005, la acción de inconstitucionalidad total del Acuerdo adoptado por el Concejo Municipal de la Municipalidad de Escuintla, por el que se autorizó la creación de la denominada “*Contribución Temporal por Mejoras para el Pago del Servicio de Alumbrado Público*”, debido a que se transgreden normas constitucionales que garantizan el principio de legalidad en materia tributaria y la capacidad de pago.

En dicha sentencia se estableció que una contribución especial es “*el tributo que tiene como hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras o de servicios estatales, siendo una de sus características principales la permanencia de la prestación del servicio*”.²⁵

La Corte de Constitucionalidad llegó a establecer que el contenido del Acuerdo Municipal que se impugnó responde a la naturaleza de una contribución especial y no necesariamente a una contribución por mejoras, pues no se advirtió un beneficio directo para el contribu-

23 Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expediente 456-2002. Sentencia de fecha 23 de octubre de 2003. Disponible en línea: [http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St_DocumentoId=792070.html&St_RegistrarConsulta=yes&sF=fraseabuscars]

24 Ver también dicho criterio de la Corte de Constitucionalidad en sentencia de 10 de mayo de 2001, dictada en el expediente 829-98.

25 Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expediente 2751-2004. Sentencia de fecha 26 de abril de 2005. Disponible en línea: [http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St_DocumentoId=801938.html&St_RegistrarConsulta=yes&sF=fraseabuscars]

yente, aspecto que sí es indudablemente requerido para este último tipo de tributo.

Se determinó que la norma impugnada, aunque no encuadra en una contribución por mejoras, sí encuadra en contribución especial, lo que, por reserva de ley, corresponde con exclusividad al Congreso de la República.

G. Expediente No. 480-92. Arbitrio e impuesto –Impuesto al Valor Agregado, IVA–

En el presente caso se dicta sentencia con fecha 24 de junio de 1993, sobre la acción de inconstitucionalidad total planteada en contra del Acuerdo de la Corporación Municipal de la ciudad de Guatemala en el cual se llevó a cabo el aumento del precio al pasaje del transporte urbano. En el mismo se autorizó la nueva tarifa, incluyendo en la misma el arbitrio de un cuatro por ciento (4%); el subsidio que, entre otros componentes, contiene el Impuesto al Valor Agregado –IVA– de un siete por ciento (7%), más un incremento de diez centavos de quetzal (Q. 0.10). La acción intentada se funda en la denuncia de una doble tributación, puesto que en la prestación del servicio de transporte coincidían tanto el arbitrio como el IVA.

Dicha sentencia se hace relevante debido a que la Corte de Constitucionalidad hace una diferenciación muy clara entre lo que se constituye como un arbitrio y lo que constituye un impuesto, en este caso, el IVA. El órgano constitucional establece las diferencias que se dan entre arbitrio e impuesto –IVA, en el caso concreto–, lo cual es de mucha utilidad como ejemplificación de ambos tributos.

*“el hecho generador del Arbitrio es la venta de boletos al público; el sujeto pasivo de la relación es el propietario de las unidades del servicio de transporte público, y quien lo impone es la Municipalidad de Guatemala. En el caso del Impuesto al Valor Agregado, el hecho generador es la prestación del servicio de transporte urbano; el usuario es el sujeto pasivo de la relación, y lo crea el Congreso de la República”.*²⁶

26 Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expediente 480-1992. Sentencia de fecha 24 de junio de 1993. Disponible en línea: [http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St_DocumentoId=791738.html&St_RegistrarConsulta=yes&sF=fraseabuscar]

De igual forma, la Corte establece la distinción entre ambos de la siguiente manera:

“Como se ve, el Arbitrio y el IVA son distintos, no sólo en cuanto a su naturaleza, sino en cuanto al hecho generador y a los sujetos pasivo y activo de la relación tributaria. El hecho de que sea el usuario quien cubra lo equivalente al subsidio, no significa que éste se haya convertido en un impuesto y menos que se le haya trasladado, como para afirmar que se configura una doble tributación, toda vez que, como se apuntó, el usuario sólo cubrirá la parte proporcional que le corresponde y que antes cubría el Estado. Consecuentemente, no dándose esa conexidad necesaria en estos elementos que conduzcan a concluir que existe la doble o múltiple tributación, la inconstitucionalidad planteada en cuanto a este aspecto debe ser declarada sin lugar”.²⁷

En virtud de las diferencias planteadas, la Corte de Constitucionalidad deniega la acción de inconstitucionalidad.

V. CONCLUSIONES

1. Una buena política fiscal es fundamental para la consecución de los fines del Estado, toda vez que es a través de los tributos que las entidades estatales pueden captar los recursos para satisfacer las necesidades de la población.
2. En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra el fundamento jurídico para la creación de los tributos; de igual forma se establecen los preceptos que sustentan el Derecho Tributario, todo ello es desarrollado a través de normas de carácter ordinario que en su conjunto conforman el Derecho Tributario guatemalteco.
3. En Guatemala, la legalidad en la creación de los tributos es de suma importancia; es por ello que la Constitución establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretarlos; en virtud de lo anterior, la Corte de Constitucionalidad hace tanto énfasis en este aspecto –según sentencias analizadas– para evitar posibles violaciones a este principio.

²⁷ *Ibid.*

4. Es sumamente importante, al momento de la creación de un tributo, tomar en cuenta todos los principios constitutivos del Derecho Tributario, que cumpla con todos los requisitos legales al momento de emanar del órgano competente, así como la capacidad contributiva del sujeto pasivo, con la finalidad de que se creen tributos justos, adecuados a la realidad nacional y a sus necesidades.

VI. REFERENCIAS

1. Álvarez, F. y otros. Economía pública: Una introducción. Ariel, España, 2007.
2. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. 1985.
3. Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario. Decreto número 6-91 y sus reformas.
4. Fernández de Soto Blass, M. Practicum del derecho tributario español. Dykinson, Madrid, 2005.
5. Giuliani Fonrouge, C. Derecho financiero. Depalma, Buenos Aires, 1993.
6. Granados, T.: El compendio del contribuyente. Ediciones Fiscales, Guatemala, 2009.
7. Menéndez, A. Derecho financiero y tributario: Parte general. 10ª. Edición, Lex Nova, España.
8. Pérez de Ayala, J. y otros: Derecho tributario. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.
9. Ramos Fernández, Donald Estuardo. El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala. Guatemala, 2009, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala.
10. Saldaña, A.: Curso elemental sobre derecho tributario: Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales. ISEF, México, 2005.
11. Villegas, H.: Curso de finanzas, derecho financiero y tributario: Tomo I. Depalma, Buenos Aires, 1984.

La doble tributación en la justicia constitucional de Guatemala¹

M.A. Jaime Fernando Osorio Alonzo²

Sumario: I. Introducción. II. Breve análisis histórico de los tributos. III. Ordenamiento jurídico tributario en Guatemala. IV. Análisis de la justicia constitucional guatemalteca y la doble tributación. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Guatemala es un país con 14 millones 361 mil 66 habitantes. Cuenta con una población rural que ronda el 53.9% y un promedio de 85% catalogada como pobre.³ Es pues, ineludible el debate sobre el grado de asistencialismo y presencia del Estado para aliviar las enormes desigualdades y necesidades latentes. No obstante, es uno de los países con más baja carga tributaria y con una permanente disminución de las capacidades del Estado. Concurrentemente, los gobiernos civiles que se han sucedido desde 1985, en la denominada

1 Investigación realizada en la asignatura *Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional: Una Perspectiva Jurídica (Parte II)*, impartida por el Dr. Javier Pérez Arraiz, como parte del Doctorado en Derecho de Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

2 Estudiante del Doctorado en Derecho por Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco; *Magister Artium* en Ciencia Política con Especialización en Desarrollo Económico-Social por la Universidad Mariano Gálvez, en el año 2007; Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario, en el año 1990. Se desempeñó en los cargos públicos de Director Jurídico y Mandatario Judicial del Instituto Guatemalteco de Turismo –INGUAT– durante 10 años; Director Jurídico y mandatario judicial de la Empresa de Ferrocarriles de Guatemala, FEGUA, durante seis años. Actualmente es Director del Bufete Osorio y Asociados. Asesor Parlamentario, Asesor de la Federación Centroamericana de Transportistas y CATRANSCA.

3 PRODATOS, S.A. Investigación publicada en Revista “D”, número 369, Diario Prensa Libre. Guatemala, 7 de agosto 2011. Pág. 4.

“era democrática”, han sucumbido en sus intentos por aumentar, modificar o redireccionar los temas fiscales y tributarios, propiamente dichos. Hoy, en el país existen grandes transnacionales operando en la producción minera, energía eléctrica, petróleo, etc., que únicamente pagan mínimas regalías. Esto no contribuye a la gobernabilidad y la estabilidad democrática, menos aún puede decirse que incidan para mejorar la calidad de vida de los guatemaltecos.

A la luz de lo anterior, tenemos que admitir que las cargas tributarias no solamente son responsabilidad de los ciudadanos, sino también de las grandes empresas. Pero estas libran su propia batalla frente al Estado, en búsqueda de la conservación de un *status quo* favorable en materia tributaria. Obviamente, esto es reflejo del poder de las transnacionales, de tal magnitud que ejercen control en las reacciones de los Estados. Ya en octubre de 1996, cita Ander-Egg, el *Institute for Policy Studies* de Washington publicó el informe titulado *El ascenso del poder mundial de las corporaciones*, y estas son algunas de las conclusiones:

*“De las 100 mayores economías del globo, 51 son corporaciones y 49 son países. Los 200 mayores grupos controlan más de un cuarto de la actividad económica mundial, no siempre para bien [...] No cabe duda que en el mundo globalizado las multinacionales son los verdaderos amos del mundo”.*⁴

En el presente trabajo, partiendo del panorama anterior, se tratará brevemente el tema de la doble tributación y la justicia constitucional guatemalteca. En ese sentido, no podemos obviar que las sentencias analizadas tienen una fuerte carga de presión neoliberal y de las grandes transnacionales. Si bien es cierto que en los casos analizados se dan todos los elementos de una doble tributación, también lo es que Guatemala es un país con enormes exigencias para satisfacer las más ingentes necesidades de una población mayoritariamente de escasos recursos. Queda para el debate social, económico y político, el entorno y contexto en que el Estado guatemalteco regula la temática impositiva y financiera, de cara a los retos de la agenda neoliberal y las transnacionales.

4 ANDER-EGG, Ezequiel: “Globalización: el proceso en el que estamos metidos”. Editorial Brujas. Córdoba, Argentina, marzo 2010. Págs. 113 y 114.

De manera muy general, se analiza el tema de los tributos desde una perspectiva histórico-social. Se incluye una mínima parte doctrinaria y constitucional relativa a los tributos y la soberanía del Estado y los fines de estos en la gobernabilidad y desarrollo de sus fines. También se consideran sentencias de la Corte de Constitucionalidad, en casos concretos en que se alegó existencia de doble tributación y su consiguiente inconstitucionalidad. Pero, aunque no es materia del presente trabajo, innegablemente la corrupción es un mal existente en todos los países. Y, en palabras del primer presidente de la era democrática guatemalteca, Marco Vinicio Cerezo Arévalo:⁵ *“la corrupción es un flagelo de la sociedad entera; pero en Guatemala también se usa para no pagar impuestos y para violar las leyes”*. A pesar de ello, hay una advertencia que, en materia de impuestos y tributación, no debemos soslayar. La hace Sartori,⁶ al referirse al tema de la democracia gobernante y la democracia demostrante, al afirmar que *“menos poder para los gobernantes no significa, automáticamente, más poder para los gobernados. El juego de quitar poder puede ser de suma negativa, es decir, concluir con un vacío de poder”*.

II. BREVE ANÁLISIS HISTÓRICO DE LOS TRIBUTOS

Según el contrato social rousseauiano, conforme al cual cada Estado se afirma sobre la base de un gran pacto:

“Las leyes que ordenan esta relación se conocen con el nombre de leyes políticas, y se llaman también leyes fundamentales, no sin razón cuando éstas son sabias; pues, si no hay en cada Estado más que un modo apropiado de orden, el pueblo que ha sabido encontrarlo debe mantenerse en él; pero, si el orden establecido es malo, ¿por qué se había de tomar por fundamentales unas leyes que impiden que aquél sea bueno? Además, en todo Estado, un pueblo es siempre dueño de cambiar sus leyes, por muy buenas que sean; pues, si a aquél le agrada hacerse daño a sí mismo, ¿quién es el que tiene derecho a impedirselo?”.⁷

5 MONTEFORTE TOLEDO, Mario: “VINICIO-Entrevista de Mario Monteforte Toledo”. Artemis Edinter. Guatemala, 1998. Pág. 223.

6 SARTORI, Giovanni: Qué es la Democracia. Editorial Taurus. México, 2003. Pág. 129.

7 ROUSSEAU, Jean Jacques: “El Contrato Social”. Ediciones Escolares, S.L. Madrid, 1999. Pág. 69.

Es decir, que desde la formación del Estado y su consiguiente división de poderes, el pueblo siempre ha estado sujeto a leyes supremas que le posibilitan su desarrollo o su estancamiento. Para alcanzar el primero y el funcionamiento del Estado, es necesaria e insustituible la captación de tributos y con ello existe la posibilidad de que haya conflicto con los sujetos tributarios, sea por el rechazo a las cargas tributarias, o bien –como en el caso que analizaremos– porque exista eventual doble tributación.

En el caso particular guatemalteco, desde la Colonia el tema tributario ha sido factor determinante en el propio devenir histórico. Este sistema económico y tributario impuesto por el reino español, impactó tanto a peninsulares y a criollos como a los propios indígenas. A tal grado llegó el impacto de los tributos que se pagaban a la Corona que, como afirma Sabino:

*“Distribuidos en repartimientos y encomendados, a los nuevos conquistadores para que trabajaran en sus tierras –las tierras que, de algún modo, ellos mismos habían poseído antes–, los indígenas se convirtieron pronto en los trabajadores de los campos y de las minas, obligados a pagar puntualmente los impuestos que sólo sobre ellos recaían, sometidos a un régimen de trabajo servil. Esto sucedió así en todos los territorios de las Indias, pero especialmente en los sitios donde habían florecido las civilizaciones precolombinas más importantes, en amplias zonas de los virreinos [...] en áreas que hoy corresponden a regiones de las actuales Guatemala, Colombia, Ecuador y Bolivia”.*⁸

Resulta necesario entonces, al hablar de tributos en Guatemala, reconocer que los mismos formaron parte consustancial del germen que posibilitó el mismo proceso de independencia del Reino de España en 1821. Así las cosas, con los vaivenes propios de una naciente república, nuestro país ha transitado políticamente en períodos de 1821 hasta la Constitución de 1985, diversas etapas necesarias para la formación del Estado nacional guatemalteco. Desde la formación del Estado, durante el gobierno provincial liberal de Mariano Gálvez (1828-1837), y hasta la etapa autoritaria de 1944-1985, se contabilizan

8 SABINO, Carlos: “El Amanecer de la Libertad. La Independencia de América Latina”. Unión Editorial, UFM. Madrid, 2010. Pág. 65.

más de 160 años de historia política del Estado guatemalteco.⁹ Y, no obstante ese siglo y medio de formación del Estado guatemalteco, aún hoy se le considera como uno de los países con los más bajos índices de cobro de impuestos. Es así como el 11 de julio de 1983, el Fondo Monetario Internacional –FMI– impone un paquete de reformas tributarias que marcan el inicio del Impuesto al Valor Agregado –IVA–.

El tema de los impuestos y la injerencia de organismos internacionales ha sido visualizado objetivamente por autores como Stiglitz,¹⁰ quien advierte que *“si una economía nacional empeora y se cierne la cesación de pagos, el FMI, es acreedor preferente”*. Este tipo de recetas del organismo internacional citado siempre han estado cuestionadas en las sociedades que las enfrentan. Así se explica que en 1985, al asumir el poder el primer gobierno civil electo democráticamente luego de la instauración de la actual Constitución Política de Guatemala, surge el Programa de Reordenamiento Económico y Social, que se propuso en el corto plazo fortalecer la estructura tributaria¹¹ y se planteó un nuevo rol para el Estado: la reducción de los aranceles como elemento importante de la financiación del gasto público.

Once años después, con la firma de los Acuerdos de Paz,¹² nuevamente se reconoció la trascendencia de la política fiscal para el cumplimiento de las obligaciones constitucionales. Se propuso aumentar la carga tributaria para que alcanzara por lo menos un 13.2% del PIB. Actualmente, la tasa tributaria guatemalteca asciende a un 11.3% del PIB, siendo una de las más bajas de América Latina.¹³ En pocas palabras, Guatemala sigue teniendo una baja carga tributaria, y las necesidades de la población, básicamente pobre, crecen en forma inversamente proporcional a la capacidad del Estado de atenderlas.

En nuestro país, dentro de los ingresos tributarios directos e indirectos que se destacan tenemos: el Impuesto Sobre la Renta –ISR–, el

9 Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo –PNUD– *“Guatemala: hacia un Estado para el desarrollo humano-Informe Nacional 2009/2010”*. Guatemala, 2010. Pág. 15.

10 STIGLITZ, Joseph E. *“El Malestar en la Globalización”*, Editorial Santillana, Madrid, 2004. Pág. 390.

11 PNUD. *Ibid.* Pág. 90.

12 <http://www.clidh.org/publi/diag/ref.trib-int.pdf>

13 www.noticias.com.gt./20090820-guatemala-las-cargas-tributarias-mas-bajas-america-latina.html. Fecha de consulta: 17 de julio 2011.

Impuesto al Valor Agregado –IVA–, los derechos arancelarios –DA– y los selectivos al consumo –petróleo–. Se estima que esta estructura grava más el consumo final y limita una mejor redistribución de la riqueza. Esto se explica si consideramos que los impuestos al consumo son considerados regresivos. Es decir, que conforme aumenta el ingreso de los contribuyentes (personas físicas o jurídicas) estos pagan una proporción menor. Sin embargo, para que haya justicia social y redistribución del ingreso los impuestos deben ser progresivos.

III. ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO EN GUATEMALA

Inicialmente, considero importante destacar que en el pensamiento de Rousseau, la Constitución posibilita el denominado “*pacto social*”,¹⁴ la fuerza que somete la voluntad general, pero que a la vez de su obediencia le hace libre. La Constitución entonces, en palabras de Sánchez Agesta,¹⁵ constituye una “*superley escrita, que tiende a limitar el poder mediante su división, para garantizar una esfera de autonomía de libertad*”. El mismo autor ahonda en el tema al considerar que a la Constitución se le puede conceptuar como una ley trascendente, como un pacto constitutivo, como un hecho normativo, como un plan de una voluntad política –del pueblo o de la nación– y como el pacto social, por el que se constituye la comunidad, mediante el pacto de gobierno, lo articula y, en algún caso, lo limita.¹⁶

En el tema relativo a los impuestos, su fuente primaria es precisamente el gran pacto o *superley* precitados, y que constituye la Constitución Política de la República. Esta no solo establece quién puede crear impuestos –el Congreso de la República–, sino instituye las normas financieras y tributarias sobre la base de los principios de legalidad, equidad, justicia tributaria, igualdad y de la no confiscación.¹⁷

Seguidamente, y por debajo de la Constitución, se reconoce la jerarquía de los tratados y convenios internacionales suscritos por

14 ROUSSEAU, Jean Jacques: “El Contrato Social”, Ediciones Escolares, S.L. Madrid, 1999. Pág. 32.

15 SÁNCHEZ AGESTA, Luis. “Principios de Teoría Política”. 6ª. Edición. Editora Nacional, Madrid, 1976. Pág. 330.

16 SÁNCHEZ AGESTA. *Ibíd.* Págs. 331 y 332.

17 Constitución Política de la República de Guatemala, artículos: 41, 171 literal c), 239, Editorial Tipografía Nacional, Guatemala, 1985.

Guatemala como fuente de materia tributaria. Y, para efectos de aplicación e interpretación, se entiende que tienen preeminencia sobre la normativa ordinaria nacional en materia de derechos humanos. Asimismo, que en el plano tributario se manifiesta la necesidad de su observancia, por ser una de las áreas en que se violan frecuentemente los derechos de los habitantes.

En tercer lugar, como fuente del derecho tributario, están las leyes ordinarias. Con base en el principio de legalidad, se establece que exclusivamente el Congreso de la República puede decretar normas tributarias, las bases de la recaudación y las sanciones que se deriven del incumplimiento de dichas obligaciones tributarias. Cada impuesto vigente cuenta con su propia ley y además existe el Código Tributario como ley marco para la aplicación general de las normas tributarias.

Finalmente, existen los reglamentos en materia tributaria. Estos son disposiciones subordinadas a las leyes ordinarias específicas de cada impuesto. Se caracterizan porque no pueden ser superiores a la ley ni contradecirla. Al tenor de lo dispuesto por el artículo 239 de la Constitución Política de la República:

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

Actualmente, en relación con el tema tributario, los países se debaten entre dos fuerzas: organismos internacionales que condicionan e imponen recetas tributarias, y el otro poder que a lomo de la globalización, limita y vacía el Estado y la soberanía de cada pueblo frente a las fuerzas y el poder del mercado. Y como afirma Caballero Harriet, la creación del Estado moderno constata la tesis que *“la economía determina la forma del estado político”*.¹⁸ Y más aún, ahora con los avances de la globalización y el avance del neoliberalismo, el

18 CABALLERO HARRIET, Francisco Javier: *“Algunas Claves para Otra Mundialización”*. Editorial FUNGLODE. Santo Domingo, República Dominicana, 2009. Pág. 49.

mismo autor sentencia que en “Este modelo [...] el subsistema político está definitivamente sometido al subsistema económico”.¹⁹

Ante el rechazo a los tributos, es frecuente que la avalancha neoliberal utilice denominaciones peyorativas como “*constituciones de papel*”, “*formas constitucionales*” o “*apariencias constitucionales*”, como afirma Sánchez Agesta.²⁰ Y en la medida en que se atenúa y desvaloriza la majestad de las normas constitucionales, los partidos políticos también pierden credibilidad, no solo por sus propios actos, sino porque interesa la entronización de un nuevo poder. El poder del mercado en materia tributaria no solo dicta normas, incluso pretende modificar los preceptos constitucionales que establecen el sistema tributario propiamente dicho. En el caso guatemalteco se percibe la desobediencia de muchos ciudadanos que eluden el pago de impuestos, tanto en el plano individual como en el empresarial. En ambos casos se incumplen las obligaciones inherentes a la Constitución Política de la República, pero además conlleva una presencia débil y poco eficaz del Estado para hacerse respetar en el marco de la legalidad constitucional y ordinaria vigente en materia tributaria. Es así como cada vez es más latente la exigencia para ampliar la base tributaria y sus fines. Además, se insiste en el criterio que, contrario a la creación de nuevos impuestos, el Estado debe robustecer la captación de los ya existentes.

Lo anterior nos introduce al tema de la justicia constitucional guatemalteca. Pero no debemos perder de vista que, como lo afirma el expresidente guatemalteco Marco Vinicio Cerezo Arévalo, “*han fracasado desde 1962 todos los intentos de reforma tributaria: el de Peralta Azurdía, el de Méndez Montenegro, el de Lucas García, el de Mejía Vítores y desde luego, aunque parcialmente, el que ensayó mi gobierno en 1988*”.²¹ Por lo tanto, aunado a una falta de cultura tributaria e incumplimiento de los sujetos tributarios, la administración tributaria viene dando margen a la existencia de la figura de doble tributación porque se heredaron leyes con impuestos específicos, previos a la promulgación de la actual Constitución Política de la República, que coexisten con nuevas normativas tributarias vigentes.

19 Ibíd. Pág. 176.

20 *Op. Cit.* Pág. 375.

21 MONTEFORTE TOLEDO, Mario. *Ibid.* Pág. 80.

IV. ANÁLISIS DE LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL GUATEMALTECA Y LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Guatemala tiene un texto constitucional relativamente joven. La Constitución Política de la República apenas fue promulgada en mayo de 1985. Entre las instituciones novedosas que surgieron derivadas del texto constitucional destaca, entre otras, la Corte de Constitucionalidad.²² De esa cuenta, ante la eventualidad de que alguna ley, reglamento o disposición de carácter general contenga vicios parciales o totales de inconstitucionalidad, la misma Constitución establece que las acciones pertinentes deben promoverse de manera directa ante la Corte de Constitucionalidad.

El surgimiento de dicha Corte en el sistema jurídico guatemalteco ha sido dimensionado por la propia Comisión para el Esclarecimiento Histórico (CEH), cuando afirma que *“la creación de la Corte de Constitucionalidad, como tribunal autónomo, representa uno de los logros más importantes contenido en la Carta Magna vigente. En medio de muchas dificultades ha sido garante de la institucionalidad del país”*.²³ Será este órgano constitucional colegiado quien determinará si acoge o no la cuestión que se haya planteado en materia de doble tributación en Guatemala. Y, en última instancia, quien irá expulsando del ordenamiento jurídico guatemalteco todas aquellas normas que generen doble tributación.

En ese sentido, la interpretación constitucional constituye una aplicación de la norma a la realidad objetiva y viceversa. Como lo afirma el Dr. Javier Pérez Arraiz al referirse al sistema tributario de un país:

22 Al respecto, el artículo 268 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: *“La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial 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 la materia. La independencia económica de la Corte de Constitucionalidad, será garantizada con un porcentaje de los ingresos que correspondan al Organismo Judicial”*.

23 COMISIÓN PARA EL ESCLARECIMIENTO HISTÓRICO: *“Guatemala: Causas y Orígenes del Enfrentamiento Armado Interno”*. Editorial F y G Editores. Guatemala, 2000. Pág. 156.

*“Es el conjunto de tributos que forman un todo unitario y que se ve su razón de ser cuando se estudia con instituciones jurídicas, sociales, históricas, etc. Es decir: no es la mera yuxtaposición de figuras tributarias. El sistema tributario de un país no es un mero conjunto de tributos”.*²⁴

Por ello, todos los fallos que se analizan en este trabajo fueron planteados partiendo de la premisa de existencia de doble tributación en perjuicio de los contribuyentes. Lo anterior, sin perjuicio de que existe un principio de presunción de constitucionalidad de los actos normativos atacados por los contribuyentes.²⁵

A. Caso 1: Doble tributación interna sobre pasajes aéreos internacionales

La acción fue promovida por inconstitucionalidad general parcial.²⁶ Los accionantes fueron la Asociación Guatemalteca de Líneas Aéreas y la Asociación Guatemalteca de Agentes de Viajes. La pretensión fue la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre Pasajes Aéreos Internacionales,²⁷ y que grava al boleto aéreo que se origine en territorio nacional, aun cuando hubiere sido adquirido en el exterior.²⁸ La doble tributación interna se produce al cargar al mismo boleto aéreo el 12% del Impuesto al Valor Agregado, más el 10% que impone la ley específica mencionada.

24 PÉREZ ARRAIZ, Javier. Clase magistral Universidad Rafael Landívar-Universidad del País Vasco. Curso Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional: Una perspectiva jurídica. Guatemala, julio 2011.

25 PEREIRA-OROZCO, Alberto y otros: “Derecho Procesal Constitucional”. Ediciones EDP. Guatemala, febrero 2011. Pág. 296.

26 Corte de Constitucionalidad: Expediente No. 1813-2007. Sentencia de fecha: 16 de octubre 2007.

27 [www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocmentoId=813630.html\\$St-Registrar consulta=yes&sF=fraseabuscar](http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocmentoId=813630.html$St-Registrar consulta=yes&sF=fraseabuscar). Fecha consulta: 18 julio 2011.

28 Artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre Pasajes Aéreos Internacionales, Decreto No. 1752 del Congreso de la República y sus reformas: *“Se establece un impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada pasaje aéreo internacional que vendan las empresas de aviación, estatales o privadas, directamente o por intermedio de agencias de viajes, o particulares autorizados, que se dediquen a la explotación del tráfico aéreo civil internacional. El impuesto gravitará sobre el valor de cada boleto, cuyo vuelo se origine en el territorio nacional, aun cuando hubiere sido adquirido en el exterior.”*

Todo ello, sin perjuicio de que doctrinariamente, una sana economía del Estado, como lo afirma Porrúa Pérez:²⁹

“involucra naturalmente el mejoramiento de su población, por el aumento de su número, de su calidad, de la cohesión de la misma, de la riqueza material del propio Estado, debe entenderse, no como fin en sí mismo de su actividad, sino como medio para el bien de los individuos humanos que forman el Estado”.

No porque haya doble tributación se desatenderán los deberes del Estado, pero tampoco para satisfacer aquellos se violarán preceptos constitucionales. De allí que exista el mandato constitucional para el Estado de ir paulatinamente eliminando tributos anteriores a la vigencia de la norma constitucional *vis-à-vis* nuevas leyes con idénticos propósitos.

La Corte de Constitucionalidad, al analizar el caso concreto,³⁰ consideró que el hecho generador es la *“venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos, y la prestación de servicios”*. Se determinó que el hecho generador en ambos impuestos es exactamente el mismo: la prestación de un servicio. Además, en ambos tributos el sujeto activo es el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– y el sujeto pasivo, conforme el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA–, es la empresa de aviación o la agencia de viajes –como intermediaria– encargada de enterar el impuesto a la Administración Tributaria. Asimismo, se establece que en ambos supuestos jurídicos, el impuesto es trasladado al consumidor final.

Por otro lado, se estableció que conforme el artículo 40 de la Ley del IVA el período impositivo es mensual y que de igual manera lo dispone el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre Pasajes Aéreos, por lo que el período impositivo para ambos impuestos concurre de forma igual. Finalmente, el artículo 243 de la Constitución Política de

29 PORRÚA PÉREZ, Francisco: *“Teoría del Estado”*. Editorial Porrúa. México, 2000. Pág. 291

30 Corte de Constitucionalidad: [www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocumentoId=813630.html\\$St-Registrar consulta=yes&sf=fraseabusc](http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocumentoId=813630.html$St-Registrar consulta=yes&sf=fraseabusc). Fecha consulta: 18 julio 2011.

la República³¹ establece la obligación de eliminar la doble o múltiple tributación, como en el caso analizado, siempre y cuando la progresividad se desarrolle en dos esferas. Una, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la otra, la modificación de esos tributos, haciéndolos menos gravosos. Pero en el caso específico de esta sentencia, se considera que tiene especial relevancia para que se haya dictado, que las grandes compañías aéreas internacionales hicieran valer su peso como multinacionales. De tal suerte que, como lo reitera Ander-Egg, *“el poder de los gobiernos ha ido disminuyendo, mientras que el poder de las multinacionales y de los grupos financieros se ha incrementado hasta constituirse en los verdaderos ‘amos del mundo’”*.³² En el caso guatemalteco, tales emporios empresariales crearon una asociación civil que vela y protege sus intereses localmente. Fruto de ello, promovieron la acción de inconstitucionalidad que se analiza en este apartado.

En el presente caso de doble tributación interna, la Corte de Constitucionalidad, al analizar el contenido de la acción de inconstitucionalidad, aparte de los argumentos anteriormente expuestos, consideró fundamental tener en cuenta lo dispuesto en el expediente número 829-98, en lo relativo a que al establecer el Impuesto a Pasajes Aéreos Internacionales –IPAI– y el Impuesto al Valor Agregado –IVA–, ambos preexistentes a la entrada en vigencia de la actual Constitución, se evidenció la existencia de una doble tributación. Y, por ello, el Estado incumplió con su obligación de ir eliminando progresivamente uno de los impuestos coexistentes. Bajo esas premisas la Corte de Constitucionalidad acogió y declaró con lugar la inconstitucionalidad general parcial del artículo 1 de la IPAI, y sentenció dentro del expediente número 1813-2007, que el IVA, como impuesto vigente, se continúe cobrando en los boletos aéreos internacionales cuyo vuelo se origine en el territorio nacional. Todo ello, independientemente del lugar de contratación y la forma de pago del servicio.

31 Artículo 243 de la Constitución Política de la República: *“Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”*.

32 ANDER-EGG, Ezequiel. Ibid. Pág. 314.

B. Caso 2: Doble tributación por un mismo consumo

La entidad accionante dentro del expediente número 3489-2007 de la Corte de Constitucionalidad³³ (sentencia del 18 de febrero 2009) es Francisco José Palomo Tejeda. En el presente caso, nótese que el interponente de la acción es un abogado a título personal. Esto se explica porque las transnacionales interesadas no desean aparecer procesalmente, y con ello evitan el desgaste en la imagen pública que implica este tipo de acciones legales.

La acción que se promovió fue de inconstitucionalidad de carácter general total de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo (Decreto No. 38-92 del Congreso de la República y sus reformas). El accionante argumentó la existencia de doble tributación, ya que los *importadores y vendedores de combustibles* se ven doblemente afectados, puesto que deben pagar primero el IVA y posteriormente el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo. La inconformidad y rechazo a ambos tributos deviene en que produce doble tributación el que se grave con el impuesto al petróleo el despacho del producto, y posteriormente a la venta al consumidor final se le aplica el IVA. El sujeto pasivo del IVA es el importador y distribuidor del producto. Pero, de idéntica manera al IVA, el impuesto al petróleo impugnado, debe pagarse al ingreso de los productos al territorio nacional y venderse o distribuirse. Con ello, el accionante afirmó que *“los guatemaltecos consumidores ven recargada su bolsa con el pago de dos impuestos por el mismo hecho generador (consumo de combustibles)”*.

La Corte de Constitucionalidad, al analizar el caso en cuestión, consideró que existe un mismo hecho generador. Que si bien es cierto, se han utilizado en la redacción de la Ley del Impuesto al Petróleo palabras que son sinónimos, para tratar de diferenciar un tributo del otro, en esencia son la misma cosa. Que existe un mismo período de imposición para ambos tributos. Además, existe total coincidencia de actividad e identidad en el sujeto pasivo y activo de ambos tributos. No obstante, la Corte aplicó el principio *in dubio pro legislatoris*, en

33 www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocmentoId=810887.html\$St-Registrar consulta=yes&sF=fraseabucar. Fecha consulta: 18 julio 2011.

el sentido que el Estado despliega toda su actividad en los distintos órdenes del acontecer nacional, con el fin teleológico de la búsqueda del bien común de la sociedad. Es interesante acotar que el presente fallo constitucional analizado, refleja lo que el autor Rothbard denomina “*principio de la compensación*”. Este se traduce en que una política pública es “buena” si los que salen ganando (en capacidad de satisfacción de sus necesidades) con ella pueden compensar a los que salen perdiendo y obtener además ganancias netas.³⁴ De esto se deriva que la captación dineraria que se obtiene como resultado de la tributación no tiene otro propósito que materializar aquella misión.

La Corte además hizo una distinción entre la “*distribución*” atribuible al importador o expendedor mayorista, y la “*distribución al consumidor final*”. Con ello sustentó el argumento que no existe doble tributación, aunque exista la concurrencia de sujetos activos y pasivos y un aparente idéntico hecho generador. La acción de inconstitucionalidad fue declarada sin lugar. Diríamos que en palabras de Ander-Egg, en este caso no funcionó la fórmula operativa “*más mercado y menos Estado*”.³⁵

C. Caso 3: Doble tributación sobre distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures y agua natural envasada

La Corte de Constitucionalidad, con fecha 18 de noviembre de 2008, dictó sentencia en la acción de inconstitucionalidad general parcial del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, Decreto Número 9-2002 del Congreso de la República de Guatemala. Promovió la acción la entidad Embotelladora San Bernardino, Sociedad Anónima, dentro del expediente número 99-2008 de la Corte de Constitucionalidad.³⁶

34 ROTHBARD, Murria N. “La Ética de la Libertad”. Unión Editorial, S.A., Madrid, 1995. Pág. 279.

35 ANDER-EGG, Ezequiel: Ibid. Pág. 54.

36 www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocmentoId=811433.html\$St-Registrar consulta=yes&sF=fraseabuscar. Fecha consulta: 18 julio

Para efectos de este trabajo a la norma atacada de inconstitucionalidad se le denominará “*Ley de Bebidas Gaseosas*” o ley de bebidas, indistintamente. En ese sentido, la razón de ser de la inconstitucionalidad planteada, es que la normativa atacada afectaba directamente los intereses de la transnacional Pepsi-Cola. Por ello, la filial guatemalteca actuó como titular de dicha acción legal. En ese sentido, se evidencia que el mundo está de algún modo sometido a la acción incontrolada de fuerzas económicas globales que han dado lugar a un cambio profundo en la economía mundial, produciendo, a su vez, graves trastornos económicos, sociales y ecológicos en vastos sectores del planeta, como lo afirma Ander-Egg.³⁷

La entidad accionante argumentó que el hecho generador coincide perfectamente con el otro que se utiliza para determinar el IVA, en el inciso 1) del artículo 2 de dicha ley. En tal virtud se alegó que un mismo hecho generador está gravado con dos impuestos cargados al mismo sujeto pasivo. Adujo la existencia de idéntico período impositivo, y que el Estado ha ignorado el imperativo constitucional vigente desde 1985, en el sentido que debe ir eliminando del ordenamiento jurídico los tributos que provoquen doble o múltiple tributación.

La Corte de Constitucionalidad, al analizar el caso, estimó que es procedente excluir del ordenamiento jurídico todas aquellas normas que entren en colisión con la Constitución Política de la República, pero no obviando que toda norma debe ser considerada bajo la premisa de armónica con el texto constitucional. La accionante atacó el artículo 10 de la Ley de Bebidas, sobre la base de que ya existía con anterioridad al tributo del IVA, el específico para las bebidas gaseosas, agua natural envasada, jugos, néctares, etc.

Finalmente, la Corte, al emitir su fallo, valoró que cada producto tiene asignada una partida y fracción arancelaria determinada, de una serie de tarifas por litro que gravan la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures y agua natural envasada. Y, aunque se alude con especificidad la base imponible que es aplicable a cada tipo de bebida, no se alude al hecho generador,³⁸ sujetos pasivos ni al período impositivo del impuesto.

37 ANDER-EGG, Ezequiel. Ibid. Pág. 104.

38 Ver en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República. Artículo 31, El hecho generador.

Por ello, la Corte estimó declarar sin lugar la acción promovida porque a su juicio, es inviable la labor de confrontación que se requiere para conocer el fondo de la acción intentada, lo cual se traduce en notoria improcedencia.

D. Comentario general de las sentencias

En las sentencias que se analizaron, no se evidencia una tendencia de la Corte de Constitucionalidad que marcadamente privilegie el mercado sobre las políticas del Estado en el tema impositivo. Más bien, se puede percibir que existe un criterio utilitarista que, como lo afirma Rothbard, es el "*Óptimo de Pareto*",³⁹ según el cual una política es "buena" si a alguno o algunos les va "mejor" (en términos de bienes capaces de satisfacer las necesidades) con dicha política y a ninguno le va "peor". El contenido de las sentencias de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala que hemos analizado es congruente con la doctrina en materia tributaria y con ese principio del Óptimo de Pareto a que se ha hecho referencia.

Desde que se promulgó la Constitución Política de la República, se estableció que el Estado debe ir eliminando paulatinamente todos aquellos tributos que provoquen doble tributación con normas posteriores a la vigencia constitucional. Asimismo, los fallos analizados evidencian el criterio de la Corte de Constitucionalidad, que para que se produzca la doble tributación debe existir unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuesto. Puede decirse que existe doble o múltiple imposición en el caso de que las mismas personas o bienes se sujeten al impuesto por dos o más veces, en análogo concepto y en igual período de tiempo, por parte de dos o más entidades con potestad fiscal. La doble tributación consiste en gravar dos veces la misma persona o la misma cosa, opinión que incluye la doble imposición por la misma autoridad, así como la doble afectación por autoridades distintas que accionan concurrentemente.⁴⁰

En ese sentido, la Constitución Política de la República prohíbe expresamente que exista en Guatemala la doble o múltiple tributación,

39 ROTHBARD, Murria N. "La Ética de la Libertad". Unión Editorial, S.A. Madrid, 1995. Pág. 278.

40 FLORES VALERIANO, Enrique: "El Impuesto Sobre la Renta: Doctrina, Legislación y Práctica. Editorial Universitaria. Honduras, 1984. Págs. 1-343.

mediante lo que establece el Art. 243.⁴¹ No obstante, contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución (1985), admitiendo su coexistencia con la ley fundamental. Pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones. La primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes. La segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Ambos énfasis son incluidos en las consideraciones de la Corte de Constitucionalidad en las tres sentencias analizadas. Pero siempre hay que tener en cuenta que, como lo afirma el Dr. Javier Pérez Arraiz, *“la administración tributaria siempre estará atenta a cobrar tributos a toda costa. Por lo que sólo el adecuado control de legalidad descontamina el sistema de la existencia de doble o múltiple tributación”*.⁴²

En materia tributaria, rige el principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, que preceptúa que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado, y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria. La Corte de Constitucionalidad, al pronunciarse respecto a dicho principio, en sentencia del 12 de diciembre de 1996, dictada dentro del expediente No. 914-96,⁴³ se pronuncia en el sentido que:

41 Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 243: Principio de capacidad de pago. *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Pero esto tampoco le faculta para contener en su normativa tributaria casos de legislación que produzca doble o múltiple tributación. Es decir, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”*.

42 PÉREZ ARRAIZ, Javier: Apuntes de Clase doctoral. Universidad Rafael Landívar. Guatemala, julio 2011.

43 RICHTER, Marcelo Pablo Ernesto: *“Diccionario de Derecho Constitucional”*. Segunda Edición. Guatemala, 2009. Pág. 142.

“El principio de legalidad de las funciones públicas contenido en el artículo 152 de la Constitución, establece que el ejercicio del poder está sujeto a las limitaciones señaladas por la Constitución y la ley, lo que significa que la función pública debe estar debidamente establecida”.

Por disposición de su Ley Orgánica, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT⁴⁴ es la encargada de ejercer la administración del régimen tributario. Aplica la legislación tributaria, recauda, controla y fiscaliza los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley recaudan las municipalidades. De lo anterior, podemos inferir que Guatemala, en su legislación tributaria, está acorde con lo que Sartori⁴⁵ plantea como argumento para el desarrollo integral de una democracia. Este autor afirma que *“cuanto más una democracia se apoya sobre el bienestar y se espera que lo distribuya, igualmente exige una economía creciente, es decir, un pastel que crezca de tal modo que permita, cada vez más, un repartimiento mayor”*.

Y la repartición de ese “pastel” únicamente se puede viabilizar por medio de los tributos que cobra el Estado, quien a su vez los redistribuye en bienes y servicios para los administrados. En este sentido, hay conflicto derivado de la pluralidad de legislaciones fiscales de los países que integran la comunidad internacional. Como el caso de pasajes o boletos aéreos que se analiza en una de las sentencias constitucionales. Y todo esto es comprensible, puesto que el intercambio comercial, científico y cultural, así como el actuar de las grandes multinacionales, cada vez requiere más atención de los juristas especialistas en Derecho Tributario. En palabras de Caballero Harriet, ante la avalancha de globalización, estamos en presencia del *“gran pretexto para la realización total de la piedad rousseauniana, esto es, para hacer efectiva la natural inclinación hacia los demás que hiciera posible la fusión plena con/en la universalidad de los seres humanos”*.⁴⁶

44 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto No. 1-98 del Congreso de la República. Artículo 3. Ediciones Jurídicas, Guatemala, 1998. Pág. 3.

45 SARTORI, Giovanni: “Qué es la Democracia”. Editorial Taurus. México, 2003. Pág. 335.

46 CABALLERO HARRIET, Francisco Javier: “Algunas Claves Para Otra Mundialización”. Editorial Funglode. República Dominicana. 2009. Pág. 27.

Este fenómeno ha provocado el origen de diversas regulaciones por parte de los Estados, dando lugar a un conjunto de normas que conforman el contenido del llamado “*Derecho Internacional Tributario*”, que aparece como una división dentro del Derecho Tributario. En palabras de Villegas:

“Entendemos por derecho internacional tributario aquella rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de cooperación entre los países”.⁴⁷

Lo ideal sería que se unificasen las legislaciones internas y se acabaría el problema tributario. Pero, a pesar del fenómeno de globalización –que se supone mundializa y unifica patrones, legislaciones, cultura y tributos– en la práctica, cada Estado defiende sus tributos, bajo pena de afectar los rubros presupuestarios que les posibilitan su ejercicio de poder.⁴⁸ Y, en el caso guatemalteco, las sentencias constitucionales reiteran que solamente el Estado y las municipalidades del país son sujetos con poder tributario.⁴⁹ De allí que la Corte de Constitucionalidad, en el expediente número 182-88,⁵⁰ contenido en la Gaceta núm. 11, página 19, dictó la sentencia de fecha 03 de febrero de 1989, en la cual establece que:

“El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como ‘exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas’; o bien, como ‘la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente’”.

47 VILLEGAS, Héctor: “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomos I y II, Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma, 1987. Pág. 1-275.

48 Código Tributario, artículo 9: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

49 [www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocmentoId=810887.html\\$St-Registrar consulta=yes&sF=fraseabuscar](http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocmentoId=810887.html$St-Registrar consulta=yes&sF=fraseabuscar). Fecha consulta: 18 julio 2011.

50 RICHTER, Marcelo Pablo Ernesto: Op. Cit. Pág. 100.

V. CONCLUSIONES

1. Los deberes del Estado se enmarcan en garantizar a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona. Para el cumplimiento de tales deberes, es imperativo que tenga los recursos necesarios para ejecutar las políticas públicas. Por ello la captación de tributos no está sujeta a discusión desde el punto de vista teórico-legal. Pero, en esa misma dimensión, se exige a las administraciones tributarias una correcta recaudación, administración, control y fiscalización de los mismos.
2. En las etapas de recaudación de los tributos, el Estado obliga a los particulares a hacerlos partícipes, ya sea por cuenta propia o ajena, lo que conlleva que cualquier actividad económica, aun cuando realice operaciones desde o hacia el exterior, tenga que colaborar con el Estado para que se haga de recursos que le permitan el cumplimiento de sus fines.
3. Dentro del sistema tributario guatemalteco, por mandato constitucional, existe la obligatoriedad para el Estado de ir eliminando progresivamente los tributos preexistentes a la promulgación de la Constitución Política de la República de 1985, y que puedan constituir doble o múltiple tributación con la legislación posterior a esa fecha. Pero a la vez, se establece que esa progresividad no afecte el presupuesto general de la Nación ni el cumplimiento de los fines del Estado.
4. La justicia constitucional guatemalteca evidencia la existencia de casos concretos de doble tributación. En las sentencias analizadas, la Corte de Constitucionalidad encontró idéntico hecho generador, mismos sujetos activos y pasivos del tributo, y la coexistencia de dos o más tributos gravando un mismo servicio o producto, lo cual constituye doble tributación. De paso, al emitir las sentencias constitucionales la Corte de Constitucionalidad de Guatemala crea doctrina legal, por cuanto mediante sus fallos va sustentando doctrinas que rigen los procesos constitucionales y se continúan aplicando en casos subsiguientes.

5. Los fallos analizados reiteran que la progresividad que la Constitución establece para la eliminación del régimen tributario de todos aquellos impuestos que constituyen doble tributación. Pero debe ejecutarse mediante dos acciones: la primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes. La segunda, la modificación de esos tributos, haciéndolos menos gravosos.
6. Las sentencias analizadas parten de la premisa de que respecto a la doble tributación y el régimen tributario, es válida la aplicación del principio *in dubio pro legislatoris*, que se fundamenta en que el Estado despliega su actividad en los distintos órdenes del acontecer nacional, con el fundamento teleológico de búsqueda del bien común de la sociedad. En esencia, entonces, el Estado siempre buscará sobrepasar el interés individual, en aras de favorecer el interés general.

VI. BIBLIOGRAFÍA

1. CABALLERO HARRIET, Francisco Javier: “Algunas Claves para Otra Mundialización”. Editorial FUNGLODE. Santo Domingo, República Dominicana, 2009.
2. Constitución Política de la República de Guatemala, artículos: 41, 171 literal c), 239, Editorial Tipografía Nacional, Guatemala, 1985.
3. FLORES VALERIANO, Enrique: “El Impuesto Sobre la Renta: Doctrina, Legislación y Práctica”. Editorial Universitaria. Honduras, 1984.
4. MONTEFORTE TOLEDO, Mario: “VINICIO-Entrevista de Mario Monteforte Toledo”. Artemis Edinter. Guatemala, 1998.
5. PEREIRA-OROZCO, Alberto y otros: “Derecho Procesal Constitucional”. Ediciones EDP. Guatemala, febrero 2011.
6. PORRÚA PÉREZ, Francisco: “Teoría del Estado”. Editorial Porrúa. México, 2000.
7. Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo –PNUD– “Guatemala: hacia un Estado para el desarrollo humano-Informe Nacional 2009/2010”. Guatemala, 2010.

8. ROTHBARD, Murria N. "La Ética de la Libertad". Unión Editorial, S.A., Madrid, 1995.
9. ROUSSEAU, Jean Jacques: "El Contrato Social". Ediciones Escolares, S.L. Madrid, 1999.
10. SABINO, Carlos: "El Amanecer de la Libertad. La Independencia de América Latina". Unión Editorial, UFM. Madrid, 2010.
11. SÁNCHEZ AGESTA, Luis. "Principios de Teoría Política". 6ª. Edición. Editora Nacional, Madrid, 1976.
12. SARTORI, Giovanni: "Qué es la Democracia". Editorial Taurus. México, 2003.
13. STIGLITZ, Joseph E. "El Malestar en la Globalización", Editorial Santillana, Madrid, 2004.
14. VILLEGA, Héctor: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomos I y II, Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma, 1987.

Consultas Electrónicas

1. <http://www.clidh.org/publi/diag/ref.trib-int.pdf>
2. www.noticias.com.gt./20090820-Guatemala-las-cargas-tributarias-mas-bajas-América-latina.html. Fecha de consulta: 17 de julio 2011.
3. Corte de Constitucionalidad:
[www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocumentoId=813630.html\\$St-Registrarconsulta=yes&sF=fraseabusc](http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocumentoId=813630.html$St-Registrarconsulta=yes&sF=fraseabusc). Fecha de consulta: 18 julio 2011.
4. Corte de Constitucionalidad:
[www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocumentoId=810887.html\\$St-Registrarconsulta=yes&sF=fraseabusc](http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocumentoId=810887.html$St-Registrarconsulta=yes&sF=fraseabusc). Fecha de consulta: 18 julio 2011.
5. Corte de Constitucionalidad:
[www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocumentoId=811433.html\\$St-Registrarconsulta=yes&sF=fraseabusc](http://www.cc.gob.gt/siged2009/mdlWeb/frmConsultaWebVerDocumento.aspx?St-DocumentoId=811433.html$St-Registrarconsulta=yes&sF=fraseabusc). Fecha de consulta: 18 julio 2011.

El valor arbitrario asumido por el valuador para la actualización del valor fiscal de propiedades con base en el Manual de Avalúos del Decreto Número 15-98 del Congreso de la República para cumplir con la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles –IUSI–¹

M.A. Ricardo Prado Ayau²

Sumario: I. Introducción. II. Constitución Política de la República de Guatemala. III. Código Municipal. IV. Código Tributario. V. La Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles y el Manual de Valuación Mobiliaria. VI. La actualización del valor fiscal de propiedades con base en el Manual de Avalúos de la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. VII. Discusión final. VIII. Referencias.

-
- 1 Investigación realizada en la asignatura *Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional: Una Perspectiva Jurídica (Parte II)*, impartida por el Dr. Javier Pérez Arraiz, dentro del Doctorado en Derecho de Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.
 - 2 Estudiante del Doctorado en Derecho por Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco; Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales por la Universidad Rafael Landívar, año 2006; Magíster en Derechos Humanos por la Universidad Rafael Landívar, año 2006; Licenciado en Ciencias Agrícolas por la Universidad Rafael Landívar, año 1991; Técnico Universitario especializado en Cultivos por la Universidad Rafael Landívar, año 1987. Socio fundador y Gerente General de Traslados, S. A.; socio fundador y Gerente General de Rotores, S. A.; socio fundador y Gerente General de Arrendadora de Naves, S. A.; Gerente de Café, Cacao y Cardamomo de Prorural. Actualmente, Coordinador Nacional de Búsqueda y Rescate de la Dirección General de Aeronáutica Civil; Piloto Aviador de distintos helicópteros privados y comerciales; abogado litigante.

I. INTRODUCCIÓN

Las municipalidades constituyen la instancia de autoridad más cercana al ciudadano, son el poder local y el gobierno del municipio, estando a cargo del Concejo Municipal. Como todo poder público, también el poder local tiene sus limitaciones legales en cuanto al ejercicio de su facultad de decisión sobre los asuntos que son de su competencia, los que se expresan por medio de acuerdos, reglamentos y ordenanzas.

Una de las funciones esenciales del municipio es prestar una serie de servicios y para sostenerlos, las municipalidades deben generar ingresos. Con el afán de generarlos para estos gobiernos locales, existen casos en Guatemala en donde, utilizando la tergiversación y la manipulación –o posiblemente por crasa ignorancia–, se han creado tributos que al analizar sus propósitos, fines, y forma de implementación, resultan ser ilegales. Pero, también se está dando otro fenómeno con base en las facultades del cobro que las municipalidades tienen del Impuesto Único sobre Inmuebles –IUSI–, consistente en elevar el valor de la matrícula de un inmueble injustamente, lo que trastoca la base impositiva.

Los principios de legalidad y capacidad de pago en materia tributaria están instituidos en la Constitución Política de la República vigente, así como en el Código Tributario. Los preceptos que los implementan en estos cuerpos legales proveen los lineamientos necesarios para la diferenciación y análisis de inconstitucionalidad de aquellos posibles tributos que, en caso de publicarse sorpresivamente por una autoridad no legitimada, puedan ser expulsados del ordenamiento jurídico.

II. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA³

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad en materia tributaria, expresando claramente 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 relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) las infracciones y sanciones tributarias.

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

La base del sistema tributario se sustenta en la creación de tributos que respondan a las necesidades financieras del Estado y que se estructuren clara y técnicamente.

Por su parte, el artículo 243 de la ley fundamental regula que:

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

3 Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala, Guatemala 1985.

Esta norma pone límites a la facultad del legislador sobre crear tributos, ya que no puede establecerlos si no responden a la justicia y equidad ni son consecuentes con la realidad socioeconómica del contribuyente.

Adicionalmente, el artículo número 255 de ese mismo cuerpo legal prescribe que:

“Las corporaciones municipales deberán procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios, a efecto de poder realizar las obras y prestar los servicios que les sean necesarios. La captación de recursos deberá ajustarse al principio establecido en el artículo 239 de esta Constitución, a la ley y a las necesidades de los municipios”.

Esta norma constitucional elimina cualquier posibilidad de que las autoridades municipales puedan ejercer la función creadora en materia tributaria, pues su remisión al artículo 239 determina la prevalencia del principio de legalidad y la potestad exclusiva del Organismo Legislativo para el efecto.

III. CÓDIGO MUNICIPAL⁴

El artículo número 33 del Código Municipal establece que corresponde con exclusividad al Concejo Municipal el ejercicio del gobierno del municipio, velar por la integridad de su patrimonio, garantizar sus intereses con base en los valores, cultura y necesidades planteadas por los vecinos, conforme la disponibilidad de recursos. En su artículo 35, regula las competencias del Concejo Municipal que incluye, entre otras, la del inciso “i” –la emisión y aprobación de acuerdos, reglamentos y ordenanzas municipales– y del inciso “o”, que establece proponer la creación, modificación o supresión de arbitrios al Organismo Ejecutivo, quien trasladará el expediente con la iniciativa de ley respectiva al Congreso de la República.

En el artículo 100 de la misma ley, se preceptúa que:

“Constituyen ingresos del municipio: [...] b) El producto de los impuestos que el Congreso de la República decreta a favor del municipio [...] e) El producto de los arbitrios, tasas administrativas y servicios

4 Congreso de la República de Guatemala, *Código Municipal, Decreto Número 12-2002 y sus reformas.*

municipales; f) El ingreso proveniente de las contribuciones por mejoras, aportes compensatorios, derechos e impuestos por obras de desarrollo urbano y rural que realice la municipalidad, así como el ingreso proveniente de las contribuciones que paguen quienes se dedican a la explotación comercial de los recursos del municipio o tengan su sede en el mismo [...] h) Los ingresos provenientes de multas administrativas y de otras fuentes legales; i) Los intereses producidos por cualquier clase de débito fiscal [...] o) Los provenientes de donaciones; p) Los provenientes de aportes especiales esporádicos que acuerden los órganos del Estado [...] s) Cualesquiera otros que determinen las leyes o los acuerdos y demás normas municipales”.

También el artículo número 101 regula el principio de legalidad y con ello explica que la obtención y captación de recursos para el fortalecimiento económico y desarrollo del municipio y para realizar las obras y prestar los servicios que se necesitan, deben ajustarse al principio de legalidad que fundamentalmente descansa en la equidad y justicia tributaria.

Nuevamente, la ley establece que el poder tributario es ajeno al municipio, pues las autoridades municipales pueden ser beneficiarias de arbitrios o contribuciones por mejoras, pero no pueden crearlos. Tienen únicamente la facultad de proponer su creación al Ejecutivo, pero más allá, no tienen ninguna incidencia en el proceso de creación del tributo.

IV. CÓDIGO TRIBUTARIO⁵

El Código Tributario guatemalteco, en su artículo 9, informa lo relativo a los tributos, y los define 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”*. En su artículo 10, establece que son tributos: los impuestos, los arbitrios, las contribuciones especiales y las contribuciones por mejoras. Se define impuesto, según el artículo 11 de la referida ley, como *“el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”*. Preceptúa el artículo 12 del mismo cuerpo legal, que el arbitrio *“es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”*. Conforme el artículo 13 de esta norma, la contribución especial

5 Congreso de la República de Guatemala, *Código Tributario, Decreto Número 6-91 y sus reformas*.

“es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”; mientras que la contribución especial por mejoras *“es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”*. Estos son los únicos tributos que regula el referido código.

V. LA LEY DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES⁶ Y EL MANUAL DE VALUACIÓN MOBILIARIA⁷

Conforme el artículo 1 de la Ley del IUSI *“Se establece un impuesto único anual sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República”*, integrando los mismos, según el artículo 3 de la misma ley, *“el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras, así como los cultivos permanentes”*. El artículo 4 establece que:

“La base del impuesto estará constituida por los valores de los distintos inmuebles que pertenezcan a un mismo contribuyente en calidad de sujeto pasivo del impuesto. Al efecto se considerará: 1) El valor del terreno; 2) El valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras; 3) El valor de los cultivos permanentes; 4) El incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales; y 5) La naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares”.

El artículo 5 de la citada ley dispone que el valor de un inmueble se determina:

1. Por autoavalúo presentado por los contribuyentes conforme a las condiciones a que se refiere esta ley;
2. Por avalúo directo de cada inmueble que practique o apruebe la Dirección o en su caso la municipalidad, conforme el manual de avalúos elaborado por el Ministerio de Finanzas Públicas y

6 Congreso de la República de Guatemala, *Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles*, Decreto Número 15-98.

7 Ministerio de Finanzas Públicas, *Manual de Valuación Inmobiliaria*, Guatemala, 2005.

mediante los procedimientos previamente aprobados por el Concejo Municipal;

3. Por avalúo técnico practicado por valuador autorizado por la Dirección a requerimiento del propietario; y,
4. Por nuevos valores consignados en el aviso notarial a que dé lugar la enajenación o transferencia por cualquier título de bienes inmuebles.

En dicha ley, se otorga la facultad al Concejo Municipal de aprobar los procedimientos para realizar la valuación de manera directa de los inmuebles del municipio, basados también en el manual ya indicado. Sin embargo, esto da un margen de acción demasiado amplio a cada municipalidad, pues no se puede controlar la legalidad de los referidos “*procedimientos*”.

La Ley del IUSI traslada a las municipalidades la recaudación y administración de tal impuesto, y por medio de Acuerdo Ministerial No. 21-2005, el Ministerio de Finanzas autoriza el Manual de Valuación Inmobiliaria, formulado por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles –DICABI– para facilitar que las municipalidades puedan hacer avalúos de forma uniformizada para todo el país. Ello con base en el artículo 16 de la citada ley.

VI. LA ACTUALIZACIÓN DEL VALOR FISCAL DE PROPIEDADES CON BASE EN EL MANUAL DE AVALÚOS DE LA LEY DEL IMPUESTO ÚNICO SOBRE INMUEBLES

Para poder establecer las repercusiones de todo lo que se ha expuesto, se puede tomar como experiencia práctica lo sucedido en el año 2009, cuando la Municipalidad de Guatemala hizo uso del referido Manual para revaluar inmuebles y en consecuencia, cobrar más IUSI, al aumentarse la base imponible.

Entre los defectos o vicios de procedimiento que se detectaron en diversos casos, que motivaron la interposición de objeciones y recursos administrativos que el autor de este documento defendió y conoció como abogado, se pueden destacar los siguientes:

A. La Municipalidad de Guatemala no notificó de la práctica del avalúo ni el valuador se constituyó en el inmueble

Respetando el principio jurídico del debido proceso, la Municipalidad de Guatemala debió notificar lo relativo a la práctica del avalúo impugnado, lo cual deliberadamente no hizo, en contradicción a las normas constitucionales, porque no se notificó de un acto que afecta los derechos del contribuyente y se debe tener en cuenta que la práctica del avalúo supone el ingreso del valuador al inmueble, y siendo ello propiedad privada, se necesitaría del consentimiento del propietario o su representante o una orden de autoridad competente para el efecto.

En ningún momento el valuador se constituyó en el inmueble, pues todo el proceso se hizo por medio de verificación con fotografía aérea. Esto permite colegir que el valuador autorizado no tuvo en ningún momento los elementos de juicio suficientes para realizar un avalúo conforme lo ordena el Manual correspondiente y que los datos consignados pueden estar distantes a la realidad desconociendo qué método legítimo pudo haber utilizado, puesto que no fue un avalúo *in situ*, que es el que legalmente se debe practicar. Entonces, se violó totalmente el debido proceso administrativo como un principio rector de toda la administración pública porque no se notificó al contribuyente de este procedimiento iniciado de oficio ni las diligencias consiguientes se hicieron en presencia del dueño del inmueble o su representante y eso que, supuestamente, el avalúo se practicó en el inmueble, sin que los empleados municipales hayan ingresado al mismo.

Por último, en el informe de avalúo objetado, se estableció que el valuador autorizado “particular” al momento de certificar el avalúo relacionado manifestaba que el Director de Catastro y Administración del IUSI lo instruyó para que se practicara el avalúo con fines fiscales al inmueble en cuestión, pero en ningún momento acreditaba mediante documento idóneo (nombramiento) la justificación de su función; por lo que no tuvo vinculación alguna frente a terceros.

B. El Manual de Avalúos no fue publicado en el Diario Oficial

El imperio de la ley se extiende a toda persona radicada dentro del territorio nacional y contra la observancia de la misma no puede alegarse ignorancia. Por ello, el legislador contempló la obligatoriedad

de poner en conocimiento de todos al momento en que se formule una nueva disposición y el momento determinado a partir del cual surte sus efectos. A *contrario sensu*, si no se da ese conocimiento a la población, no puede materializarse el momento en que surta sus efectos. Las normas empiezan a regir ocho días después de su publicación íntegra en el Diario Oficial, a menos que la misma amplíe o restrinja dicho plazo. Para poder interpretar la ley, debe ser desde la óptica de su conjunto y jamás desde una perspectiva parcial.

El artículo 16 de la Ley del IUSI preceptúa que el Manual y su actualización deben ser autorizados mediante Acuerdo Ministerial, que debe ser publicado en el Diario Oficial. Dicha norma, en el supuesto jurídico, hace prevalecer el *principio de integralidad* antes indicado, dado que es ilógico asumir que el criterio del legislador era únicamente que la población, ante una disposición normativa de cumplimiento general, solo tuviera conocimiento del Acuerdo Ministerial referido, no así del Manual de Valuación Inmobiliaria formulado por la dependencia estatal establecida en la ley.

C. En varios casos no se consideraron los gastos de reparación del inmueble de acuerdo con el factor de edad del bien

Se estima que los valores utilizados para valuar la construcción del inmueble que corresponde a cada finca no considera los gastos en que incurre el dueño para preservarlo. Esto porque se asume que el valor del metro cuadrado de construcción es un número fijo, lo cual está desapegado al valor actual del metro cuadrado y sus características constructivas.

Entonces, si se aumenta el "*valor base de la construcción*" es porque se estima que este sería el valor del metro cuadrado para una construcción nueva. Esto determina que cualquier valor que sea aplicado en virtud del "*factor edad*", siempre será sobrevalorado, dado que se aplica directamente al "*valor base de la construcción*", el cual está por encima del valor de los costos de construcción.

Asimismo, no hay ningún factor de descuento aplicado por consideración del costo que se requiere para reparar el inmueble y ponerlo en condiciones de habitabilidad y uso. Se debió regular el aplicar un factor de descuento que considerara la inversión que se debe hacer a efecto de reparaciones. Es más, en ningún caso las repa-

raciones que se hagan a un inmueble con muchos años de existencia pueden retornarla a un estado similar al de una edificación nueva.

Si las autoridades estiman que el costo de reparación o rezojamiento se compensa o queda contenido en el “*factor edad*” es un argumento falso, pues el mismo lo único que considera es la depreciación del inmueble por el paso del tiempo hasta llevarlo a un “*valor de rescate*”. Entonces, no es justo ni razonable que los propietarios de los bienes solo tengan en su favor un factor de descuento en orden al tiempo y la forma en que este deteriora los bienes, sin considerar que nadie adquiere un bien para verlo deteriorarse o consumirse, sino que, por el contrario, es necesaria la inversión en el mismo en el momento que sea prudente hacerlo. Por ello, desestimar u obviar un descuento o factor para el efecto en orden a los gastos de reparación es un defecto técnico en el procedimiento del avalúo practicado.

D. No se consideró el impacto vial negativo de obras viales

En el avalúo, cuando se relaciona lo concerniente a las “*características del sector*”, se limita a indicar que es un área residencial, comercial o de oficinas, según sea el caso, los servicios que cuenta y el promedio de los inmuebles. Esto puede ser correcto como un análisis general de una zona de la ciudad de Guatemala; pero, tratándose de un avalúo, se deben considerar los factores intrínsecos y extrínsecos propios del inmueble objeto del avalúo, no solo una descripción general de la zona. Frecuentemente, no se analizaron los factores externos o extrínsecos del lugar exacto donde está cada inmueble que le generan minusvalía, como obras viales que alteran el flujo, hasta entonces habitual.

Antes de la construcción de una obra vial de gran envergadura, las calles suelen ser poco transitadas. Pero con obras importantes del sistema vial, las calles se tornan en paso obligatorio para acceder al área. Asimismo, las obras viales generan contaminación visual y auditiva, pues de un punto que era tranquilo, se pasó a un lugar de tráfico considerable, que son elementos que le generan minusvalía a muchos lugares.

Asimismo, el flujo de tránsito incrementa, al igual que el riesgo vial para los automotores y para los peatones, que es un riesgo

latente, injustamente generado en perjuicio del contribuyente y de todos los dueños de inmuebles en el punto indicado. Además que el efecto de una obra vial grande es permanente porque ello puede coadyuvar a la viabilidad de las personas que van hacia ese lugar, pero no contribuye en nada a los inmuebles ubicados en sus cuadras periféricas, porque el flujo de tránsito para eludir ese punto se torna en “*vías alternas*”, lo cual genera minusvalía en el inmueble, que no tiene por qué sufrir ese impacto vial negativo.

Por último, al considerar el aumento del número de vehículos, tanto los que están de paso como los que se mantienen estacionados en el área quedan expuestos a la delincuencia común, especialmente robo a personas y de vehículos, la cual se ve incrementada en el sector, lo cual es un factor considerable en el valor del inmueble; porque la delincuencia desacredita el lugar, especialmente a los inmuebles con vocación comercial.

Por ello, los avalúos faltaron en su técnica porque no consideraron en su proceso los factores extrínsecos que directamente generan minusvalía al inmueble objeto del mismo, entre ellos la contaminación visual y auditiva, así como el aumento al riesgo de siniestralidad vial y criminal generados en el área, sin que ello conformara factores que determinaran algún descuento para el avalúo practicado.

E. No hay fundamento técnico ni jurídico para elevar el valor de bienes accesorios

En varios casos, se dieron incrementos del 33% a bienes accesorios, como estacionamientos en edificios en condominio, lo que tiene un impacto negativo para el contribuyente y totalmente desproporcionado en relación con la base imponible a la que está sujeto y que materializa que dicho incremento no sea equitativo. En los avalúos se menciona la topología de la construcción, que es un estacionamiento y no hay motivos técnicos que permitan establecer la razón de aumentar el valor de un parqueo. Al efecto, al considerar que es un inmueble que por su naturaleza no puede ser objeto de construcciones ni de mejoras siempre se ve afecto al pago de cuotas de mantenimiento del edificio en donde se ubica; es decir, que su valor no puede aumentar porque su destino lo impide. Por estar en el subsuelo, queda afecto directamente al impacto de los movimientos sísmicos y corre el riesgo

de inundaciones por cualquier defecto de construcción o daño en el sistema de acueductos y drenajes del edificio donde se encuentra.

Asimismo, se debe considerar que un estacionamiento es un inmueble que por sí mismo no tiene un valor, sino que se encuentra subordinado al servicio de otro, que en este caso es una oficina o un apartamento. Por sí mismo, un estacionamiento no puede ser objeto de una negociación, pues está íntimamente ligado a la oficina o el apartamento para el cual está destinado; ya que para comprar un estacionamiento en el edificio debe tenerse oficina o apartamento en el mismo, además de estar prohibido por cualquier reglamento de propiedad horizontal que lo rige. Entonces, no es lógico asignarle un incremento al valor del inmueble cuando lo que debe ser valorado es la oficina o el apartamento en sí, pues el estacionamiento es un complemento que tendrá un valor fijo, pues no se revalúa ni se mejora.

VII. DISCUSIÓN FINAL

En primer lugar, los aspectos fácticos que se extraen de los diferentes casos presentados, no dejan dudas sobre la arbitrariedad con que se ha procedido por parte de la autoridad municipal de la Ciudad de Guatemala, la que pretende escudarse en el Manual para Valuación Inmobiliaria para justificar formalmente una violación de los principios jurídicos tributarios.

Esto sin entrar a discutir hasta el fondo lo referente a la vejación al debido proceso administrativo, toda vez que tal procedimiento de valuación se hizo sin realizar una visita *in situ*, pues no hay otra forma en que pueda producirse un avalúo; tampoco se citó ni oyó al interesado antes de determinar el nuevo valor inmobiliario. Esto demuestra que hubo una orden directa de superiores que le indicaron a los valuadores cómo proceder e incrementar los valores matriculares sin ninguna base real, sino simplemente aumentarlos conforme determinados criterios de elevación de precios.

Si esto se da en la Ciudad de Guatemala, donde las personas son más informadas sobre lo que hacen sus autoridades locales y tienen más recursos económicos para defenderse legalmente ante las ilegalidades, significa que puede pasar en cientos de municipios, sin

que la población se entere debidamente o pueda ejercer sus medios de defensa oportunamente. Es decir, que se está a merced de un autoritarismo en materia fiscal, que puede generalizarse dado lo exiguo de las finanzas municipales a nivel nacional, que surgió a partir de la delegación del cobro del IUSI a favor de las municipalidades, las que han abusado de la misma, de su autonomía y de su deber, persiguiendo la búsqueda de fondos para sostener los servicios que presta, justificando métodos de agenciamiento de fondos, en este caso, por medio de avalúos de inmuebles que aumentan la base imponible para así cobrar más tributos.

Claro que eso no solo incide en el pago de un tributo injustamente elevado, sino que artificialmente causa carestía en el mercado inmobiliario, encarece el costo de transferencia de bienes, incrementa el costo de licencias para construcción o modificación en bienes inmuebles, impacta en el valor de activos fijos de empresas mercantiles y consecuentemente, en el pago de impuestos que gravan activos. De esta forma, un proyecto inmobiliario puede sufrir un impacto negativo en sus costos y estimaciones, pues el incremento repentino de las matrículas fiscales es una concomitante adversa que puede alterar gravemente un plan de negocios.

Los principios tributarios son un componente esencial del valor de la seguridad jurídica, pues siendo la propiedad un derecho humano individual, las personas tienen derecho a que su patrimonio no se vea afectado por exacciones ilegales ni por tributos ilegalmente incrementados, pues ello conculca el referido derecho. Es decir, todo ciudadano debe contribuir al Estado, pero ello es conforme la ley y únicamente según ella, no por otros métodos sublegales.

Así que el principio de legalidad debe ser respetado a toda costa y preservarse como una forma de balancear las relaciones Estado-contribuyente, pues el abuso del *imperium* es lo que ocasiona los cobros excesivos o ilegales, que vulneran otro principio de radical importancia, que es el de capacidad de pago. El dejar al albedrío o discrecionalidad de un valuator el monto de un inmueble por los amplios márgenes que da el citado Manual, da lugar a que se altere uno de los componentes elementales del impuesto territorial, como es la base imponible, con lo cual administrativamente se altera una de las bases de recaudación, que solo puede modificarse por medio de la ley.

Con la emisión del referido Manual, se violan los artículos 171, inciso “c” y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales establecen la potestad exclusiva del Congreso de la República de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de recaudación. Asimismo, se viola el principio de legalidad en materia tributaria, preceptuando 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 tributarias, así como determinar las bases de su recaudación, especialmente la base imponible y el tipo impositivo. Todo ello porque se deja en manos de un empleado público (el valuador) la posibilidad de aumentar el valor de un inmueble con lo cual altera la base imponible y en su caso, el tipo impositivo.

En ese mismo orden de ideas, se considera violado el artículo 255 constitucional, porque si bien es cierto que las corporaciones municipales deben procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios a efecto de poder realizar las obras y prestar los servicios que le sean necesarios, también es mandato constitucional que la captación de recursos debe ajustarse al principio establecido en el artículo 239 de la Constitución, a la ley y a las necesidades de los municipios; por lo que dicho Manual entra en conflicto con disposiciones legales y no se ajusta a lo que disponen los artículos 239 literal “d” y 255 de la Constitución, los cuales ordenan que se determine por ley la base imponible y el tipo impositivo. En conclusión, las disposiciones contenidas en el acuerdo ministerial citado violan lo dispuesto en los artículos constitucionales indicados. Asimismo, el artículo 255 de la ley suprema indica que los municipios deben observar tales normas para efecto de proveerse de fondos; es decir, que no puede unilateralmente determinar que el bien tiene un mayor precio, con el fin que al aumentar su valor, pues conlleva incrementar el monto de la base imponible.

Los principios de legalidad y de capacidad de pago en materia tributaria son una garantía general de observancia obligatoria contenidos en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República guatemalteca, respectivamente. Un aspecto fundamental es que se le otorga con exclusividad al Congreso de la República la potestad de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales de acuerdo a las necesidades del Estado.

La aplicación discrecional del Manual para fijar nuevos valores inmobiliarios viola el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 239 de la Constitución, debido a que la potestad legislativa corresponde con exclusividad al Congreso y no a los municipios. En materia tributaria es el Organismo Legislativo la única fuente creadora, en estricta observancia del proceso de formación y sanción de la ley, que puede crear los tributos y cualquiera de sus bases de contribución, sin que por ello se viole, tergiversarse o menoscabe el principio constitucional de la autonomía municipal.

También se violan los principios de justicia y equidad tributaria y de capacidad de pago porque falsamente se presume que, al tener un bien que se está valuando altamente por parte de las autoridades municipales, se cuenta con el capital para pagar el alza de los tributos. Esto es totalmente falso porque a más aumento de impuestos, la capacidad de pago se ve afectada y entonces se desvirtúa el fin del impuesto porque de pagar contribuciones justas y equitativas, se pasa a exacciones al patrimonio, pues equivale a que por el hecho de tener un inmueble se debe a perpetuidad un valor adicional que se incrementa, en la medida que el inmueble se devalúa.

Si bien es cierto que las municipalidades ostentan el poder local y lo tienen en sentido amplio, también lo es que tiene sus limitaciones, toda vez que cualquier iniciativa que se traduzca a una exacción onerosa, debe cumplir y sujetarse a los artículos constitucionales del caso y respetar que las municipalidades únicamente captan los recursos, pero no deben decretar impuestos.

VIII. REFERENCIAS

Legales

1. Constitución Política de la República de Guatemala
2. Código Municipal
3. Código Tributario
4. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles
5. Manual de Valuación Inmobiliaria (Acuerdo Ministerial 21-2005 del Ministerio de Finanzas Públicas)

Otros

Expedientes administrativos de impugnaciones ante el Catastro Municipal y recursos de revocatoria ante el Concejo de la Municipalidad de Guatemala.

Realización de las obligaciones internacionales sobre derechos económicos, sociales y culturales en Guatemala y su relación con la política fiscal¹

M.A. Karin Paola Wagner Mota²

Sumario: I. Introducción. II. Obligaciones de los Estados en el marco del Derecho Internacional de los Derechos Humanos: derechos económicos, sociales y culturales –DESC–. III. Relación de las obligaciones internacionales sobre DESC y las políticas fiscales. IV. Realización de los DESC y políticas fiscales en Guatemala. V. Conclusiones. VI. Referencias.

I. INTRODUCCIÓN

En el marco de las obligaciones internacionales adquiridas por el Estado de Guatemala sobre derechos humanos como resultado de la aceptación y ratificación de diversos tratados internacionales, este debe adoptar medidas orientadas a asegurar el respeto y garantía de

1 Investigación realizada en la asignatura *Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional: Una Perspectiva Jurídica (Parte II)*, impartida por el Dr. Javier Pérez Arraiz, dentro del Doctorado en Derecho de Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

2 Estudiante del Doctorado en Derecho por Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco; Maestría en Derechos Humanos por la URL. Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogada y Notaria por la Universidad Rafael Landívar, año 1996. Ha realizado cursos de especialización en Derechos Humanos y Derecho Constitucional en el Instituto Interamericano de Derechos Humanos en Costa Rica y en la Universidad de Salamanca, España; ocupó el cargo de oficial legal del Área Jurídica de la Misión de las Naciones Unidas –MINUGUA–; ha sido Consultora de planta de la Asociación de Investigación y Estudios Sociales –ASIES– en temas relacionados con justicia y derechos humanos. Actualmente es asesora legal de la Oficina del Alto Comisionado para las Naciones Unidas en Derechos Humanos.

tales derechos. Así, en el ámbito de los derechos económicos, sociales y culturales, dada su naturaleza, el Estado se ha comprometido a adoptar las medidas apropiadas que garanticen su plena protección y realización, con base en los recursos existentes.

En el contexto anterior, el presente estudio tiene como objetivo principal identificar la situación general de las políticas fiscales en Guatemala y su incidencia en la efectiva protección y realización de los derechos económicos, sociales y culturales, con base en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos.

Para alcanzar este objetivo, el estudio parte del análisis de las obligaciones generales que los Estados adquieren internacionalmente en materia de derechos humanos, especialmente de los económicos, sociales y culturales, con base en los tratados o convenciones aceptados y ratificados. Seguidamente, se identifica la relación entre la política fiscal de un Estado y las obligaciones internacionales en el campo de tales derechos. Finalmente, se efectúa una descripción de las políticas fiscales en el país, respecto a la carga tributaria y al gasto social, y su relación en el cumplimiento de las obligaciones que Guatemala ha adquirido respecto a dichos derechos.

II. OBLIGACIONES DE LOS ESTADOS EN EL MARCO DEL DERECHO INTERNACIONAL DE LOS DERECHOS HUMANOS: DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES –DESC–

Los Estados al ratificar tratados o convenciones sobre derechos humanos, adquieren voluntariamente obligaciones internacionales en esta materia. Como resultado de ello, los Estados tienen en general el deber de respetar y garantizar tales derechos. El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos –PIDCP– en el artículo 2, así lo reconoce expresamente:

“Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a respetar y a garantizar a todos los individuos que se encuentren en su territorio y estén sujetos a su jurisdicción los derechos reconocidos en el presente Pacto, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social,

*posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.*³
(El subrayado es adicional al texto original).

Con base en lo anterior, los Estados tienen el deber de respetar y garantizar los derechos humanos en sus diferentes manifestaciones, es decir, tanto los derechos civiles y políticos, como los económicos, sociales y culturales. Por un lado, la obligación de respeto implica que el Estado debe abstenerse de cometer abusos en el ejercicio de sus funciones; por otro lado, la obligación de garantía exige el establecimiento de medidas concretas (incluyendo aquellas de carácter administrativo, legislativo y judicial) para que las personas puedan gozar plenamente de sus derechos.

Es importante notar que las obligaciones de los Estados respecto a los derechos económicos, sociales y culturales –en adelante DESC–⁴ por la naturaleza de los mismos, presentan algunas connotaciones que es necesario advertir y que las diferencian de los derechos civiles y políticos. Al respecto, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales –en adelante PIDESC–, en el artículo 2 establece que:

*“Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos”.*⁵ (El subrayado es adicional al texto original).

3 Guatemala aprobó esta Convención mediante el Decreto No. 9-92 del Congreso de la República, el 19 de febrero de 1992 y se adhirió el 1 de mayo de 1992. Ver también artículo 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Guatemala ratificó este instrumento internacional por medio del Decreto No. 6-78 del Congreso de la República, de 30 de marzo de 1978, y fue ratificada el 27 de abril de 1978).

4 Los DESC comprenden, entre otros derechos, los siguientes: derecho a la seguridad social y a la protección social; derecho a un nivel de vida adecuado –derecho a la alimentación, a una vivienda adecuada, al agua y al vestido–; derecho a la salud; derecho a la educación; y derecho a participar en la vida cultural.

5 Guatemala aprobó esta Convención mediante el Decreto No. 69-87 del Congreso de la República, el 30 de septiembre de 1987, y se adhirió el 6 de abril de 1988.

De la disposición anteriormente transcrita, se identifican los siguientes aspectos cuyo análisis es de importancia para determinar el alcance de las obligaciones internacionales en el ámbito de los DESC: 1) la adopción de medidas apropiadas “*hasta el máximo de los recursos disponibles*”, con el fin de lograr la plena efectividad de estos derechos; y 2) la realización “*progresiva*” de estos derechos.

Respecto a la adopción de medidas apropiadas, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (en adelante el Comité DESC), órgano creado por el PIDESC para supervisar su cumplimiento por los Estados Partes e interpretar el alcance de sus disposiciones, ha expresado que “*si bien la plena realización de los derechos pertinentes puede lograrse de manera paulatina, las medidas tendientes a lograr este objetivo deben adoptarse dentro de un plazo razonablemente breve*”.⁶ (El subrayado es adicional al texto original).

En tal sentido, la obligación de adoptar medidas implica que los Estados las establezcan de manera inmediata. Por consiguiente, el concepto de “*realización progresiva*” de los DESC no debe malinterpretarse, en el sentido que los Estados tienen que proteger los DESC hasta que tengan recursos suficientes o disponibles; por el contrario, debe entenderse de manera que los Estados establezcan las medidas apropiadas, en forma expedita y eficazmente posible para alcanzar la plena realización de tales derechos.⁷ Así, la “*progresividad*” constituye una pauta para medir el grado de cumplimiento de la obligación de adoptar medidas; en consecuencia, si un Estado no adopta medidas tendientes a avanzar en el grado de satisfacción de los DESC o si implementa acciones regresivas estará incumpliendo sus obligaciones.⁸

La obligación de adoptar medidas también comprende el compromiso de garantizar un grado de disfrute mínimo de los DESC, es decir, que tal y como lo ha señalado el Comité DESC:

6 Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observación General No. 3: *La índole de las obligaciones de los Estados Partes* (párrafo 1 del artículo del Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), párrafo 2.

7 *Ibid.*, párrafo 9.

8 Instituto Interamericano de Derechos Humanos. *Protección Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales: Sistema Universal y Sistema Interamericano*, San José, Costa Rica, 2008, página 139.

“corresponde a cada Estado Parte [del PIDESC] una obligación mínima de asegurar la satisfacción de por lo menos niveles esenciales de cada uno de los derechos. Así, por ejemplo, un Estado Parte en el que un número importante de individuos está privado de alimentos esenciales, de atención primaria de salud esencial, de abrigo y vivienda básicos o de las formas más básicas de enseñanza, prima facie no está cumpliendo sus obligaciones en virtud del Pacto [PIDESC]”. (El subrayado es adicional al texto original).

En el tema del derecho a la salud, el Comité DESC ha sido enfático al interpretar que las obligaciones básicas de los Estados respecto a este derecho, son inderogables; indicándolo en los siguientes términos: *“un Estado Parte no puede nunca ni en ninguna circunstancia justificar su incumplimiento de las obligaciones básicas que son inderogables”*.⁹

Asimismo, el Comité DESC ha señalado que la adopción de *“medidas apropiadas”* incluye además de medidas de carácter legislativo, aquellas de tipo administrativo, financiero, educacional y social,¹⁰ mismas que no deben interpretarse de manera limitativa. Por otra parte, dicho Comité también ha precisado que el cumplimiento de las obligaciones derivadas del PIDESC puede hacerse efectivo en el contexto de una amplia variedad de sistemas económicos y políticos, siempre y cuando se asegure la interdependencia e indivisibilidad de los dos conjuntos de derechos humanos (civiles y políticos, y económicos, sociales y culturales).¹¹

En síntesis, con base en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, en el ámbito de los DESC, los Estados tienen el compromiso de adoptar diversas medidas de efecto inmediato para garantizar los niveles esenciales mínimos de estos derechos, de manera que la *“realización progresiva o la disponibilidad de recursos”* no puede utilizarse como fundamento para evadir dichas obligaciones.¹² De acuerdo con

9 Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Aplicación del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación general No. 14: *El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud* (artículo 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), Doc. ONU: E/C.12/2000/4, 2000, párrafo 47.

10 Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observación General No. 3, *Op. Cit.*, párrafo 7.

11 *Ibid.*, párrafo 8.

12 Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos. *Los derechos humanos y la reducción de la pobreza: un marco conceptual*, Nueva York y Ginebra, 2004, página 29.

el Comité DESC, los Estados tienen la obligación fundamental de garantizar por lo menos los niveles esenciales mínimos de los derechos siguientes: a la alimentación, a la vivienda adecuada, a la protección de la salud y a la educación.¹³

En el contexto anteriormente descrito, es preciso notar que el Estado de Guatemala ha aceptado y ratificado la mayoría de los tratados internacionales adoptados tanto por el sistema universal de protección de los derechos humanos como por el sistema interamericano.¹⁴ Por consiguiente, como se señaló antes, se ha comprometido a cumplir voluntariamente una serie de obligaciones en esta materia, incluyendo las relativas a los DESC que fueron previamente desarrolladas. Asimismo, la Constitución Política de la República, en el artículo 46, reconoce la preeminencia del derecho internacional de los derechos humanos sobre el derecho interno.

III. RELACIÓN DE LAS OBLIGACIONES INTERNACIONALES SOBRE DESC Y POLÍTICAS FISCALES

De acuerdo con lo expuesto en el apartado anterior del presente estudio, en las obligaciones internacionales acerca de la adopción de medidas para la realización de los DESC, el PIDESC no hace referencia expresa al tema de las políticas fiscales. No obstante, el Comité DESC al interpretar el alcance del citado artículo 2.1 del PIDESC, ha señalado que la obligación de los Estados de tomar medidas necesarias *"hasta el máximo de los recursos de que disponga"*, se refiere tanto a los recursos existentes dentro de un Estado como a los que pone a su disposición la comunidad internacional mediante la cooperación y

13 Ibid., páginas 29 y 30. Ver también las siguientes Observaciones Generales del Comité DESC: Observación General No. 12: Derecho a una alimentación adecuada, párrafos 16 y 17; Observación General No. 13: El derecho a la educación, párrafos 43 y 57; Observación General No. 14: El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud.

14 En el ámbito del sistema universal de protección de los derechos humanos, Guatemala está pendiente de ratificar los siguientes instrumentos internacionales: Segundo Protocolo Facultativo al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos sobre abolición de la pena de muerte; Convención Internacional para la Protección de todas las Personas contra las Desapariciones Forzadas; y el reconocimiento de la competencia del Comité para la Eliminación de la Discriminación Racial.

la asistencia internacionales.¹⁵ Al respecto, el jurista chileno Roberto Garretón ha expresado que “*Es evidente que entre los recursos ‘existentes dentro de un Estado’ pueden considerarse los impuestos que podrían pagar las riquezas y rentas que no tributan, que tributan poco, y que son las que producen las desigualdades*”.¹⁶

La Comisión Económica para América Latina –CEPAL– también se ha pronunciado respecto a la relación entre el tema tributario y la realización de los DESC, al indicar que “*La baja carga tributaria limita la capacidad de financiamiento de prestaciones sociales universales e imposibilita la garantía de derechos económicos, sociales y culturales a través de políticas públicas financiadas por el Estado*”.¹⁷

Asimismo, en diversos estudios especializados sobre el tema objeto de análisis, se ha identificado una clara relación entre la política fiscal de un Estado y la efectiva realización de los derechos humanos, en particular de los DESC, así lo ha expuesto, por ejemplo, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI–.¹⁸

En el marco anterior, se identifica que la política fiscal influye de dos maneras en la generación y distribución de los recursos con los que puede contar un Estado para realizar los DESC:¹⁹

1. La política tributaria determina la distribución de ingresos mediante un sistema de impuestos progresivos que “*reparta los costos del mantenimiento del Estado de una manera justa*”; esto implica que quienes tienen más ingresos contribuyan en mayor medida

15 *Ibid.*, párrafo 13.

16 Garretón, Roberto. Observatorio de políticas públicas y derechos humanos en el Mercosur: Derechos humanos y políticas públicas, disponible en red: http://www.observatoriomercosur.org.uy/libro/pdfs/Políticas_Publicas_de_DD_HH.pdf, consulta realizada el 20 de agosto de 2011.

17 Uthroff, Andras, “El financiamiento de la política social”, en Arriagada, Irma (ed.), *Gestión y Financiamiento de las Políticas que Afectan a las Familias*, Santiago de Chile, CEPAL/UNFPA, 2007, página. 162, http://www.eclac.org/publicaciones/xml/3/27953/ssc_49.pdf

18 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI–. ¿Derechos o privilegios? El compromiso fiscal con la salud, la educación y la alimentación en Guatemala. La política fiscal y la inversión en los derechos económicos y sociales, página 77, disponible en red: <http://www.icefi.org/categories/publicaciones?clas=1>, consulta realizada el 14 de agosto de 2011.

19 *Ibid.*

que quienes tienen menos ingresos. En este ámbito, los impuestos denominados “directos”²⁰ tienen un papel fundamental.

2. Determina “hasta qué punto el gasto público²¹ se destina a ciertas funciones clave para universalizar el acceso de bienes y servicios fundamentales, entre ellas salud, educación, seguridad alimentaria, agua y saneamiento, vivienda y asistencia y previsión social”.

Al respecto, el ICEFI ha señalado que:

*“Muchos de los países que han logrado una mejora sustancial tanto en la salud y la nutrición, como en la educación y en la reducción de la pobreza y de las desigualdades, lo han hecho asegurando un gasto público adecuado a las necesidades, tanto en volumen como en enfoque, financiando por medio de un sistema tributario equitativo y de base amplia”.*²²

IV. REALIZACIÓN DE LOS DESC Y POLÍTICAS FISCALES EN GUATEMALA

Con base en las consideraciones expuestas anteriormente, en este apartado se persigue determinar la situación de las políticas fiscales en Guatemala y su incidencia en la efectiva protección y realización de los DESC.

20 Son impuestos directos, “aquellos que no pueden trasladarse [...] que se recaudan con arreglo a listas o padrones [...] gravan periódicamente situaciones con cierta permanencia [...] extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o rédito, tomados como expresión de capacidad contributiva [...] gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza [...] cuando la obligación está a cargo de una persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse. Mientras que los impuestos indirectos se definen como “los que pueden trasladarse [...] gravan actos o situaciones accidentales, como los consumos [...], gravan el gasto o el consumo, o bien la transferencia de riqueza tomados como índice o presunción de la existencia de capacidad contributiva [...] cuando la norma tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado”. Fuente: Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, séptima edición, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1999, página 76.

21 Son gastos públicos “[...] las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas”. Fuente: *Ibid.*, página 31. Asimismo, la finalidad del gasto público “[...] es satisfacer las necesidades públicas por medio de los servicios públicos, su función es por lo tanto la redistribución de la riqueza”. Fuente: Monterroso, Gladys, *Fundamentos financieros, finanzas públicas: sistema financiero de la República de Guatemala*, Guatemala, Arte + Arte, 2008, página 233.

22 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI–. *Op. Cit.*, página 77.

A. Carga tributaria

En Guatemala el gasto público se financia principalmente a través de los ingresos tributarios. Así, en 1996 más del 90% del gasto público se financió con ingresos tributarios y en los últimos años ha sido del 80%, de los cuales el mayor porcentaje corresponde a impuestos indirectos (80%) y un 20% a impuestos directos.²³

Dado que Guatemala no cuenta con fuentes alternativas de “*ingresos sostenibles*”, su apuesta se centra básicamente en la recaudación tributaria. No obstante, como lo señala el Informe de Desarrollo Humano 2009/2010, Guatemala históricamente ha mostrado bajos niveles de recaudación, generalmente menores al 12% del producto interno bruto –PIB–; por consiguiente, estos resultados no han correspondido a los compromisos establecidos en los Acuerdos de Paz suscritos en 1996,²⁴ en particular con el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, que para el 2008 equivalía al 13.2%.²⁵

Diversos estudios realizados en Guatemala han identificado los factores que explican la baja recaudación tributaria, entre ellos, el Informe Nacional sobre Desarrollo Humano del PNUD 2009/2010. A continuación se hace referencia a los principales factores señalados en dicho Informe:²⁶

- 1 Arraigada *cultura antifiscal*. Esta situación se traduce en altos niveles de evasión y elusión.²⁷

23 Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo –PNUD–. *Informe Nacional de Desarrollo Humano 2009/2010. Guatemala: hacia un Estado para el Desarrollo Humano*, Guatemala, 2010, página 94.

24 Los Acuerdos de Paz suscritos entre el Gobierno de la República y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca –URNG–, pusieron fin a más de 30 años de conflicto armado interno en el país.

25 Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo. *Op. Cit.*, página 95.

26 *Ibid.*, página 95.

27 La *evasión* se puede definir como “[...] *total eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales. [...] Hay evasión tributaria no sólo cuando como consecuencia de la conducta evasiva se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria, sino también cuando hay una disminución en el monto debido*”. Fuente: Villegas, Héctor B. *Op. Cit.*, página 382. Mientras que la *elusión* consiste en que “[...] *el sujeto pasivo evita el pago del tributo, empleando medios contemplados en la ley o legales, o que los mismos no contradicen las disposiciones legales. Utiliza*

2. *Debilidad de la legislación* para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
3. Existencia de *un sistema de privilegios, exoneraciones y exenciones que “minan la base tributaria”*. Sobre este extremo, también se ha pronunciado ICEFI, al señalar que las exenciones y privilegios fiscales:

*“socavan la efectividad y equidad’ de la carga tributaria; en particular ha indicado que los sectores económicos más lucrativos gozan de significativos incentivos fiscales, entre ellos ‘los cafetaleros y azucareros, las maquilas, el turismo, la minería, el sector energético y las telecomunicaciones’. La silvicultura y generación de energía se benefician de unos incentivos de hasta el 50% de crédito fiscal por inversión, lo que significa realmente un enorme subsidio del Gobierno para inversiones cuyos beneficios van a parar exclusivamente al sector privado”.*²⁸

4. *Inoperancia del sistema de justicia* relacionado con los tributos.
5. *Alta desigualdad en la distribución del ingreso y la riqueza*. Respecto a este tema es importante reiterar que en Guatemala la carga tributaria recae principalmente sobre la población de menores ingresos, debido a que se compone principalmente de impuestos indirectos relacionados con el consumo, tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado –IVA–, el cual durante el período comprendido entre 1996-2008 se fortaleció como la fuente de ingresos tributarios más importante, después de los incrementos al 10% y al 12% de su tasa, en los años 1996 y 2001, respectivamente. En tanto que la tributación directa, relacionada principalmente con el impuesto sobre la renta –ISR–, constituye un sistema de recaudación débil y poco efectivo.²⁹ En este contexto, ICEFI afirma que el peso que tiene la tributación indirecta *“es de tal magnitud que anula los efectos progresivos de la tributación directa”*

una norma tributaria para reducir el pago de impuestos, por lo que dicho procedimiento es legal. La elusión [...] no constituye violación a la norma tributaria, es compleja de medir y requiere tener cierto conocimiento del comportamiento de los contribuyentes en forma minuciosa [...]”. Fuente: Monterroso, Gladys. *Op. Cit.*, página 160.

28 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI–. *Op. Cit.*, página 91.

29 *Ibid.*, página 88.

y, por consiguiente, el impacto distributivo del conjunto de los impuestos tiende a ser regresivo.³⁰

6. Existencia de una actividad importante de la *economía informal* o “*subterránea*”. Es importante observar que conforme lo señala el Informe Nacional de Desarrollo Humano, en Guatemala la economía informal para el año 2000 constituyó aproximadamente el 75% de la población ocupada y el 71.3% para 2006, situación que repercute en la “*exigua recaudación tributaria directa, ya que el sector informal sí paga IVA en sus compras*”.³¹
7. *Falta de un acuerdo social que “vincule el incremento de la carga fiscal con un aumento en la transparencia, disminución de la corrupción y reducción del gasto público irrelevante”.*
8. *Altos índices de corrupción.* Para el año 2009, Guatemala ocupaba el lugar 84 de 180 países en el índice de percepción de la corrupción, de acuerdo con Transparencia Internacional.³²

B. Gasto social³³

Con la firma de los Acuerdos de Paz, el Estado de Guatemala se comprometió a aumentar progresivamente el gasto social, estableciendo metas cuantitativas de gasto en sectores específicos relacionados con los DESC, especialmente en la educación, salud y vivienda. Se puede afirmar que dichos Acuerdos marcaron una nueva etapa respecto a la atención que el Estado debe prestar al gasto social.

En particular, el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria dispuso que, para responder a las demandas urgentes de la población y fortalecer el rol del Estado como rector de la política social, se debía: 1) aumentar de manera significativa la inversión social, en particular en salud, educación y trabajo;

30 *Ibid.*

31 Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo. *Op. Cit.*, página 96.

32 *Ibid.*, página 95.

33 El concepto de gasto social, según la CEPAL, “[...] *hace referencia a los recursos destinados por el Estado para la provisión de bienes y servicios en distintos sectores sociales, principalmente en educación, salud, vivienda y previsión [...]*”. Fuente: CEPAL. *Gasto social: modelo de medición y análisis para América Latina y el Caribe*, Serie Manuales No. 65, Santiago de Chile, 2010, página 33, disponible en red: <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/2/38382/Manual65-GastoSocial.pdf>, consulta realizada el 14 de agosto de 2011.

2) reestructurar el presupuesto en beneficio del gasto social; 3) priorizar los sectores de la sociedad más necesitados y las áreas del país más desprovistas, sin desatender a los otros sectores de la sociedad; y 4) mejorar la administración de los recursos e inversiones públicos, mediante su descentralización, desconcentración y desburocratización (Compromiso 46).³⁴

En el contexto anterior, desde la firma de los Acuerdos de Paz se ha evidenciado una tendencia a aumentar el gasto social –entendido como el gasto asignado a la salud, asistencia y previsión social, educación, vivienda, agua y saneamiento–: de 4.3% en 1995 aumentó a 7.7% en 2008 respecto del PIB.³⁵ Cabe notar que dos de los componentes más importantes del gasto social, como son salud y educación, en 13 años han crecido respecto del PIB de 2.6% a 4.4% (2.9% en educación y 1.5% en salud); sin embargo, esta asignación todavía es insuficiente con relación a las necesidades de la población.³⁶

No obstante las consideraciones anteriores, el gasto social en Guatemala aún continúa siendo de los más bajos de América Latina y el Caribe. Superan a Guatemala en gasto social países como Cuba, Brasil, Argentina, Costa Rica, Bolivia, Venezuela, El Salvador, Honduras y Nicaragua.³⁷ El bajo nivel en el gasto social que presenta Guatemala respecto a otros países de la región explica la limitada capacidad del Estado para atender los niveles de desigualdad, pobreza y pobreza extrema existentes en el país.³⁸ A esto deben sumarse las consideraciones expuestas en el apartado anterior, acerca de las debilidades que persisten en el sistema tributario, que no garantiza equidad, eficiencia, progresividad y transparencia; extremos que afectan el goce y disfrute de los DESC y en consecuencia el cumplimiento de las obligaciones internacionales que Guatemala ha adquirido en esta materia.

34 Gobierno de la República de Guatemala y Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca, *Acuerdos de Paz, Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria*, 3ª. ed., URL, 1998, página 134.

35 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI–. *Op. Cit.*, página 78.

36 Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo. *Op. Cit.*, página 109.

37 Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI–. *Op. Cit.*, página 79.

38 Las últimas estadísticas de pobreza generadas en 2006, revelan que el 51% de la población vive en condiciones de pobreza y el 15.2% vive en condiciones de pobreza extrema. *Fuente:* Instituto Nacional de Estadística –INE–. Encuesta Nacional de Condiciones de Vida (ENCOVI), 2006, disponible en red: <http://www.ine.gob.gt/index.php/demografia-y-poblacion/42-demografiaypoblacion/64-encovi2006>, consulta realizada el 31 de agosto de 2011.

V. CONCLUSIONES

1. En el marco del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, como resultado de la aceptación y ratificación de tratados, los Estados adquieren voluntariamente una serie de compromisos relativos al respeto y garantía de los derechos humanos. En el ámbito de los DESC, dada la naturaleza de estos derechos, los Estados tienen además, la obligación de adoptar medidas apropiadas que garanticen los niveles esenciales mínimos, en particular de los derechos a la alimentación, a la vivienda adecuada, a la salud y a la educación; por consiguiente, la *“realización progresiva o la disponibilidad de recursos”* no puede utilizarse como fundamento para evadir dichas obligaciones. En este contexto, el Estado de Guatemala también se ha comprometido internacionalmente a proteger y asegurar la efectiva realización de tales derechos.
2. Las obligaciones internacionales acerca de la adopción de medidas para la efectiva realización de los DESC incluyen necesariamente la implementación de políticas fiscales. Estas políticas deben asegurar como mínimo un sistema de impuestos progresivos y equitativos, el fortalecimiento de la recaudación tributaria y el aumento significativo del gasto social.
3. La situación de las políticas fiscales en Guatemala limita las posibilidades de avanzar progresivamente en la efectiva protección y realización de los DESC, y en consecuencia, de cumplir con las obligaciones internacionales a las que el Estado se ha comprometido en este campo. Así, en Guatemala persiste un sistema tributario inequitativo, ineficiente, poco transparente, y caracterizado además por bajos niveles de recaudación; a esto debe sumarse que el gasto social continúa siendo de los más bajos en América Latina. La falta de adopción de medidas eficientes, permanentes y sostenibles en esta materia genera que el Estado no atienda las necesidades de la población que se encuentra en situación de mayor vulnerabilidad (en pobreza y pobreza extrema) y que se favorezca la alta inequidad que persiste en el país.

VI. REFERENCIAS

Bibliográficas

1. Instituto Interamericano de Derechos Humanos. *Protección Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales: Sistema Universal y Sistema Interamericano*, San José, Costa Rica, 2008.
2. Monterroso, Gladys. *Fundamentos financieros, finanzas públicas: sistema financiero de la República de Guatemala*, Guatemala, Arte + Arte, 2008.
3. Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos. *Los derechos humanos y la reducción de la pobreza: un marco conceptual*, Nueva York y Ginebra, 2004.
4. Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo. *Informe de Desarrollo Humano 2009/2010. Guatemala: hacia un Estado para el Desarrollo Humano*, Guatemala, 2010.
5. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, séptima edición, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1999.

Documentales

1. Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Observación General No. 3: Las índoles de las obligaciones de los Estados Partes (párrafo 1 del artículo del Pacto de Derechos Económicos, Sociales y Culturales).
2. _____. Aplicación del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Observación general No. 14: *El derecho al disfrute del más alto nivel posible de salud* (artículo 12 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales), Doc. ONU: E/C.12/2000/4, 2000.
3. Gobierno de la República de Guatemala y Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca, *Acuerdos de Paz, Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria*, 3ra edición, Universidad Rafael Landívar, 1998.

Electrónicas

1. CEPAL. *Gasto social: modelo de medición y análisis para América Latina y el Caribe*, Serie Manuales No. 65, Santiago de Chile, 2010, página 33, disponible en red: <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/2/38382/Manual65-GastoSocial.pdf>
2. Uthroff, Andras. “El financiamiento de la política social”, en Arriagada, Irma (ed.), *Gestión y Financiamiento de las Políticas que Afectan a las Familias*, Santiago de Chile, CEPAL/UNFPA, 2007, disponible en red: http://www.eclac.org/publicaciones/xml/3/27953/ssc_49.pdf
3. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI–. ¿Derechos o privilegios? El compromiso fiscal con la salud, la educación y la alimentación en Guatemala. *La política fiscal y la inversión en los derechos económicos y sociales*, página 77, disponible en red: <http://www.icefi.org/categories/publicaciones?clas=1>
4. Instituto Nacional de Estadística –INE–. Encuesta Nacional de Condiciones de Vida (ENCOVI), 2006, disponible en red: <http://www.ine.gob.gt/index.php/demografia-y-poblacion/42-demografiaypoblacion/64-encovi2006>
5. Garretón, Roberto. *Observatorio de políticas públicas y derechos humanos en el Mercosur: Derechos humanos y políticas públicas*, disponible en red: http://www.observatoriomercosur.org.uy/libro/pdfs/PoliticasyPublicas_de_DD_HH.pdf

Legales

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Algunas consideraciones sobre política fiscal en Guatemala¹

M.A. Adolfo Jacobo Alarcón Duque²

Sumario: I. Introducción. II. ¿En qué consiste la política fiscal de un país? III. Análisis de los incentivos fiscales a la industria de maquila. Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto Número 29-89 del Congreso de la República. IV. Análisis de los incentivos forestales en Guatemala. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los principios más interesantes de la teoría económica es el que se refiere a que las personas actuamos con base a incentivos. La economía se ocupa de este tema tan fundamental para determinar patrones de comportamiento en el consumidor y, por consiguiente, de interés para las distintas variables económicas en la micro y macro economía. Hablar de política fiscal en Guatemala es hablar, principalmente, de recaudación de impuestos, mas no se ha utilizado la política fiscal como un mecanismo para establecer incentivos que verdaderamente puedan orientar las actividades económicas.

1 Investigación realizada en la asignatura *Planificación de Negocios en el Ámbito Internacional: Una Perspectiva Jurídica (Parte II)*, impartida por el Dr. Javier Pérez Arraiz, dentro del Doctorado en Derecho de Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

2 Estudiante del Doctorado en Derecho por Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco; Magíster en Gestión y Políticas Públicas por la Universidad de Chile, año 2007; Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario, por la Universidad Rafael Landívar, año 1999. En los años 2009-2010 fue encargado de Análisis e Investigación para la Comisión Nacional para el Seguimiento y Apoyo al Fortalecimiento de la Justicia, CNSAFJ; responsable del monitoreo al Modelo de Gestión Judicial por Audiencias a nivel nacional; en el año de 2009 fue docente horario para el programa de inducción a Jueces de Paz, Escuela de Estudios Judiciales, Unidad de Capacitación Institucional del Organismo Judicial, curso de Derecho Procesal de Familia. Actualmente se desempeña como abogado independiente.

La sociedad guatemalteca se ha caracterizado a lo largo de casi toda su historia por el establecimiento de privilegios concedidos a grupos económicos y políticos, incluyendo privilegios fiscales. Los resultados de ello han sido nefastos para la economía nacional y en nada han contribuido al desarrollo social de la mayoría de la población.

Se considera que a partir de la vigencia de la actual Constitución Política de la República de 1985, los privilegios han disminuido de forma considerable. Es cierto también que se ha comenzado a utilizar la política fiscal para la creación de incentivos, como el caso de la industria de maquila. Sin embargo, públicamente no se han dado a conocer los resultados concretos de dichas políticas, lo que permitiría concluir en cuanto a su terminación o continuidad.

El objetivo del presente trabajo es el de formular algunas consideraciones en cuanto a la política fiscal de un país y, principalmente, en cuanto a su necesaria orientación como un instrumento efectivo para la creación de incentivos a las actividades sociales –en especial, las económicas– para que se puedan alcanzar resultados que mejoren el bienestar general. Para ello, se analizarán los resultados más significativos de la implementación de la política fiscal en relación con la industria de maquila, así como un ejemplo de una política pública en materia de incentivos: los incentivos forestales. Lo anterior, con el objeto de hacer una comparación entre ambas experiencias y poder formular conclusiones pertinentes.

II. ¿EN QUÉ CONSISTE LA POLÍTICA FISCAL DE UN PAÍS?

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –OCDE– ha establecido que:

*“una política fiscal bien administrada puede constituir la base de un contrato social renovado entre los latinoamericanos y sus gobiernos. Para ello es fundamental proporcionar bienes y servicios públicos mejores y más justos, que pueden contribuir igualmente a la consolidación democrática en la región”.*³

3 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. División de Relaciones Públicas de la Dirección de Relaciones Públicas y Comunicación. *La política fiscal como herramienta de desarrollo en América Latina*. Síntesis, octubre 2008.

Históricamente, han existido dos posiciones contrapuestas e irreconciliables en torno a los fines que debiera tener una política fiscal. Por una parte, la corriente que propugna por mantener los impuestos a un nivel mínimo, por cuanto constituyen un freno al crecimiento económico; por la otra, los que estiman que estos sirven como estabilizadores de los ciclos económicos, evitan el desempleo y la inflación.

¿Existe una tercera vía en esta controversia? A nuestro entender sí, como la plantea la mencionada OCDE: *“la política fiscal no sólo puede servir de motor del crecimiento, sino contribuir también a otros objetivos del desarrollo económico y social, como combatir la pobreza, evitar la exclusión social y generar una mayor igualdad de oportunidades”*.⁴

En Guatemala se discute actualmente la realización de un *“Pacto Fiscal”*. En la campaña electoral 2011, la mayoría de candidatos a la presidencia de la República lo mencionaban como una alternativa indispensable para alcanzar mayores niveles de recaudación, ampliando la base tributaria, que en estos momentos no supera el 12% del PIB. Se mencionaban temas complementarios como la transparencia y rendición de cuentas y la calidad del gasto público. Ciertamente, todos estos temas forman parte de la política fiscal de un país, pero a nuestro entender, no son los únicos elementos constitutivos de la misma.

Consideramos la política fiscal como un mecanismo de redistribución del ingreso, pero también comprende lo relativo a la manera en que el Estado puede influir en el comportamiento de la sociedad a través del establecimiento de incentivos que permitan alcanzar metas de interés nacional. En este sentido, dichas metas debieran ser el crecimiento económico, contribuir con la prestación adecuada de los servicios públicos y en consecuencia aumentar el desarrollo humano y la calidad de vida de los habitantes.

La Constitución Política de la República de Guatemala –CPRG– establece en el artículo 118 que el régimen económico y social de Guatemala se funda en principios de justicia social. Pero, ¿qué es la justicia social? El problema de regular de manera tan ambigua un aspecto tan importante para un país radica en que cada persona tiene

4 Ibid., p. 6.

una interpretación diferente de lo que es o debe ser la justicia social. Es un término que suena muy bonito y muy democrático, pero que en esencia carece de contenido normativo, por lo que el mismo ha tenido que ser interpretado por la Corte de Constitucionalidad, la cual ha establecido que:

*“la justicia social consiste en la actividad que despliega todo ente, incluyendo al Estado, para agenciarse de fondos. El citado artículo 118 prevé precisamente, que esa actividad debe tender a lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano para incrementar la riqueza y lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional, complementando ello, si es necesario, con la iniciativa y la actividad privada para el logro de sus fines. La justicia a que se refiere esta norma es aquella que invoca la necesidad de una actividad bien definida, como lo es la utilización de recursos naturales y recurso humano, con dos fines esenciales: riqueza y pleno empleo. Son estos dos conceptos del contenido de justicia social a que se refiere el artículo 118 de la Constitución, es decir, su referencia o la garantía que provee no es hacia la actividad financiera del Estado por medio de los tributos, sino aquella referida a la explotación del propio recurso estatal, o bien, de inversiones (empréstitos) y la incursión del Estado a la iniciativa privada. La justicia, es pues, a tenor de esta norma, aquella que tiene como fin el logro del pleno empleo y tiende a la equitativa distribución del ingreso nacional, que no es lo mismo a equitativa distribución de obligación de contribuir al ingreso nacional –justicia tributaria”.*⁵

En cuanto al tema de política fiscal, las únicas disposiciones constitucionales que regulan algunos aspectos sobre la misma son las de los incisos “f” y “m” del artículo 119 de la CPRG. En ellos, se recogen las obligaciones del Estado de otorgar incentivos a empresas industriales que se establezcan en el interior de la República y contribuyan a la descentralización y la obligación de mantener una relación congruente entre el gasto público y la producción nacional. Por su parte, la Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto No. 114-97 del Congreso de la República, solamente establece en el artículo 35 que es obligación del Ministerio de Finanzas Públicas formular la política

5 Gaceta Jurisprudencial No. 62, expediente 1095-2001. Sentencia de Inconstitucionalidad. Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

fiscal y financiera de corto, mediano y largo plazo, en función de la política social y económica del gobierno.

De esta manera, en Guatemala existe un vacío legal y jurisprudencial en relación con lo que debe entenderse por política fiscal. Lo anterior constituye una importante debilidad del Estado ya que este es un tema fundamental para el desarrollo nacional y ha quedado sujeto a la voluntad del gobernante de turno, sin que existan lineamientos claros y definidos que determinen los elementos que deben configurar su contenido.

Resulta preocupante también que el Ministerio de Finanzas Públicas, que es el ente encargado de la formulación de la política fiscal del Estado, en su programa de modernización fiscal no contemple ningún aspecto esencial, claro y definido sobre lo que debe ser una política fiscal. Se insiste, por el contrario, en enfatizar en el tema de la recaudación tributaria.

Encontramos que únicamente el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal –GPDF– para el Consejo Nacional para el Cumplimiento de los Acuerdos de Paz –CNAP–, definió el contenido de la política fiscal en los siguientes términos:

*“la política fiscal se concibe enmarcada en los preceptos constitucionales relacionados con el régimen económico y social, que permita al Estado promover, orientar y proteger la producción nacional, propiciar una distribución equitativa del ingreso y contribuir, por medio del gasto social, a aliviar la situación de los sectores más empobrecidos. La política fiscal es la herramienta clave para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales y en particular con aquellas relacionadas con el desarrollo sostenible y la justicia social en la búsqueda del bien común”.*⁶

A pesar de que los autores del concepto anterior persisten en la utilización de conceptos que a nuestro entender son un tanto ambiguos, tales como “obligaciones constitucionales”, “desarrollo sostenible” y “bien común”, resulta importantísimo insistir en la necesidad de darle un valor y un contenido preciso, definido y coherente al concepto

6 Recomendaciones para la Modernización del Sistema Fiscal de Guatemala. Consejo Nacional para el Cumplimiento de los Acuerdos de Paz (CNAP), Grupo Promotor del Diálogo Fiscal (GPDF). Guatemala, 2008.

de política fiscal, para que partiendo de ello, se puedan establecer objetivos estratégicos a corto, mediano y largo plazo que permitan la consecución de resultados en base a los objetivos planteados.

En otras latitudes, como en el marco de la Unión Europea, sí se han formulado directrices precisas sobre lo que debe ser una política fiscal. Como lo apunta Fernández,⁷ el Consejo Europeo de Lisboa estableció un objetivo estratégico ambicioso: *“convertirse en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social”*. Para ello, se consideran varios aspectos que deberán implementarse, tales como la simplificación de los sistemas tributarios que permita una mayor eficiencia en la recaudación de los impuestos.

III. ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA INDUSTRIA DE MAQUILA. LEY DE FOMENTO Y DESARROLLO DE LA ACTIVIDAD EXPORTADORA Y DE MAQUILA, DECRETO NÚMERO 29-89 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

La industria de maquila se ha visto favorecida en los últimos años por un auge en los mercados, especialmente en Estados Unidos. La situación descrita generó que muchas empresas, especialmente de capital extranjero, hayan decidido invertir en países como Guatemala, cuya cercanía con el mercado más grande del mundo (Estados Unidos, México y Canadá) le otorga ventajas competitivas importantes en relación con otros competidores, incluso regionales. Asimismo, el país constituye un gran atractivo para inversionistas nacionales y extranjeros por el bajo costo de la mano de obra, lo cual significa para las empresas un mayor margen de ganancias.

Los gobiernos guatemaltecos, a partir de fines de la década de los años ochenta, iniciaron una política de fomento a la industria de maquila, sabedores de su importancia económica, mediante el establecimiento de incentivos fiscales. A través de ellos, se concedieron a las empresas beneficios fiscales, como la exoneración de impuestos tales como el Impuesto al Valor Agregado –IVA–, el Impuesto Sobre

7 Fernández, Andrés. La Política Fiscal en la Unión Europea: Prioridades para los próximos años. Revista Galega de Economía, vol. 12, núm. 1 (2003), pp. 1-13.

la Renta –ISR– y otros. Ello, con la esperanza de que con el establecimiento masivo de empresas maquiladoras se permitiera la creación de importantes fuentes de trabajo.

Como lo establece el artículo 1 del Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, su objeto es el de:

“promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero nacional, la producción de mercancías con destino a países fuera del área centroamericana, así como regular el funcionamiento de la actividad exportadora o de maquila de las empresas dentro del marco de los regímenes de Perfeccionamiento Activo o de Exportación de Componente Agregado Nacional Total”.

A. ¿Cuáles han sido los resultados de esta política fiscal que crea incentivos para la industria de maquila?

Según el Centro Internacional para Investigaciones en Derechos Humanos –CIIDH–,⁸ los resultados no han sido halagadores. Una de las conclusiones más importantes del estudio realizado por dicho Centro sobre el tema se refiere a que, aunque el objetivo de la Ley es atraer más inversión y promover la exportación de textiles, la mayoría de empresas que gozan del régimen de maquila no son extranjeras y tampoco se dedican a la exportación de textiles. Es decir, que están siendo beneficiadas empresas que no deberían estar recibiendo estos beneficios y al mismo tiempo se demuestra que los niveles de carga impositiva no tienen relación con los flujos de inversión real. En cuanto a este último aspecto, se destaca que Guatemala ha sido el país que cuenta con más incentivos fiscales de la región y con menos inversión extranjera directa (del 2001 al 2005 Guatemala únicamente captó el 9% de la inversión extranjera destinada a Centroamérica, mientras Costa Rica el 26% y Panamá el 29%). Además, se remarca que los flujos de inversión real dependen más del clima de negocios existente en un país (seguridad, reglas claras, corrupción, tipo de cambio real, calidad de la mano de obra, infraestructura, acceso a la tecnología, recursos energéticos), que de las cargas impositivas.

8 Es una Asociación Civil guatemalteca con las características de entidad privada, no lucrativa, humanitaria para la defensa y promoción de los derechos humanos, dedicada a la investigación y análisis social y económico permanente.

Otro dato interesante es el que refleja el significativo aumento del 118% en el número de empresas que han sido acogidas bajo el régimen establecido por la ley en mención. Tomando como base el período 1990 a 1995 en el que existían 95 empresas sujetas a la normativa del Decreto No. 29-89, para el período 2004-2006 este número había aumentado a 213.⁹

Como puede observarse, los resultados de la implementación de esta política fiscal no han sido los deseados y se estima que los mismos son contrarios al principio de justicia social establecido por la Constitución Política de la República. Este caso refleja cómo la continuación de los privilegios de que han gozado algunas clases sociales en Guatemala y que deberían desaparecer, continúan vigentes. Consideramos, dentro del marco del análisis planteado en este trabajo, que esta política fiscal del Estado puede calificarse como un total fracaso, no solamente por el incumplimiento de sus objetivos, sino por el alto costo en recursos que el Estado ha dejado de percibir en concepto de recaudación fiscal.¹⁰

IV. ANÁLISIS DE LOS INCENTIVOS FORESTALES EN GUATEMALA

Con la aprobación de la Ley Forestal, Decreto Número 101-96 del Congreso de la República, el Estado de Guatemala se obligó a asignar el 1% de los ingresos ordinarios para el otorgamiento de incentivos forestales a propietarios de tierras con vocación forestal que deseen ejecutar proyectos de reforestación y/o de manejo de bosques naturales (Art. 72).

Dichos incentivos consisten en pagos en efectivo, que iniciaron en el año 1997 con una duración de veinte (20) años. Los objetivos del Programa de Incentivos Forestales son:

9 Centro Internacional para Investigaciones en Derechos Humanos –CIIDH–, *La Ley de Maquilas (Decreto 29-89)*, Guatemala, CIIDH, 2006.

10 Según estimaciones del estudio realizado por el Centro Internacional para Investigaciones en Derechos Humanos, la Ley de Maquilas (Decreto 29-89) provoca pérdidas millonarias al fisco de casi Q3 mil millones anuales que equivalen a más del 10% de la recaudación fiscal actual y superan el 1% del PIB anual.

1. Mantener y mejorar la producción forestal sostenible, incorporando los bosques naturales a la actividad económica productiva.
2. Incorporar tierras de vocación forestal desprovistas de bosques a la actividad, a través del establecimiento y mantenimiento de plantaciones forestales y/o la regeneración natural.
3. Generar una masa crítica de bosques productores de materia prima, para el desarrollo de la industria forestal.
4. Fomentar el manejo racional y sustentable de los bosques naturales, propiciando su mejoramiento económico, ecológico y genético, en beneficio de las generaciones futuras.

La evaluación efectuada por el Instituto de Agricultura, Recursos Naturales y Ambiente –IARNA– de la Universidad Rafael Landívar –URL– demuestra que este programa de incentivos es efectivo en un 72.5%. En la escala de valores trabajada, este dato equivale a un resultado medianamente satisfactorio.¹¹ Los resultados del estudio arrojan varios datos muy interesantes, por ejemplo, la existencia de una normativa completa, clara y precisa. Este no es el caso del Decreto Número 29-89, anteriormente analizado, que como quedó descrito, ha posibilitado la incorporación al régimen de beneficios fiscales a empresas que no califican para ello.

La cobertura del Programa de Incentivos Forestales es otro componente que lo ha hecho exitoso, ya que el mismo se ha aplicado en más del 77% de las regiones catalogadas como prioritarias, constituyéndose además como un instrumento a disposición de la sociedad sin más restricciones que las establecidas en ley, es decir, que el acceso que las personas tienen al programa es amplio y adecuado. Asimismo, los procesos administrativos y técnicos forman parte de los aspectos positivos que se resaltan en el estudio.

11 Universidad Rafael Landívar. Dirección de Investigación. Instituto de Agricultura, Recursos Naturales y Ambiente. Evaluación de la efectividad del Programa de Incentivos Forestales como instrumento de la Política Forestal. Guatemala, 2004.

V. CONCLUSIONES

1. La política fiscal de un país debe constituir el mecanismo fundamental para la redistribución de la renta nacional. Asimismo, debe contemplar tanto aspectos de recaudación tributaria, como de creación de incentivos que permitan aumentar el desarrollo económico de un país, la calidad de los servicios públicos que presta el Estado y por consiguiente, una mejoría en el desarrollo humano y la calidad de vida de sus habitantes.
2. El tema tributario es muy sensible para la población de un país, por lo que si se establecen incentivos correctos y adecuados podría conducir a alcanzar objetivos que, de otra manera, sería más difícil, si no imposible, lograr.
3. En Guatemala no existe jurisprudencia que defina la significación y el contenido de lo que debe comprender la política fiscal del Estado. Tampoco existen lineamientos claros y precisos que establezcan sus elementos constitutivos.
4. Se considera estratégico contar con una visión clara de lo que debe entenderse por *política fiscal* para poder trazar objetivos a corto, mediano y largo plazo. Sin lo anterior, se corre el riesgo de implementar políticas casuísticas y coyunturales que no darán los resultados deseados.
5. Los resultados del establecimiento de incentivos fiscales para la industria maquiladora, como política pública, demuestran que cuando los incentivos no se encauzan de manera correcta, pueden originar privilegios para un pequeño sector de la población.
6. La inversión extranjera directa no depende de la carga tributaria existente en un Estado, más bien, se establece en relación directa con el clima de los negocios.
7. Una política de incentivos, como el caso de los incentivos forestales, ha demostrado que cuando se encuentra claramente definida y cuenta con un marco legal preciso y claro, puede constituir una valiosa herramienta para alcanzar objetivos que permitan mejorar el desarrollo económico y el bienestar de la población de un país.

VI. BIBLIOGRAFÍA

1. Centro Internacional para Investigaciones en Derechos Humanos. *La Ley de Maquilas (Decreto 29-89)*. Guatemala, 2006.
2. Fernández, Andrés. *La Política Fiscal en la Unión Europea: Prioridades para los próximos años*. *Revista Galega de Economía*, vol. 12, núm. 1 (2003), pp. 1-13.
3. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. División de Relaciones Públicas de la Dirección de Relaciones Públicas y Comunicación. *La política fiscal como herramienta de desarrollo en América Latina*. Síntesis, octubre 2008.
4. Universidad Rafael Landívar. Dirección de Investigación. Instituto de Agricultura, Recursos Naturales y Ambiente. *Evaluación de la efectividad del Programa de Incentivos Forestales como instrumento de la Política Forestal*. Guatemala, 2004.

Páginas electrónicas consultadas

1. Página Web del Directorio Electrónico de Guatemala: http://www.deguate.com/artman/publish/ecofin_noticias/la-politica-fiscal-como-instrumento-de-desarrollo.shtml
2. Página Web Corte de Constitucionalidad: <http://www.cc.gob.gt/>.
3. Página Web del Ministerio de Finanzas Públicas: <http://www.minfin.gob.gt/>.
4. Página Web del Centro Internacional para Investigaciones en Derechos Humanos: <http://www.ciidh.org/index.htm>.

Legislación consultada

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto 114-97 del Congreso de la República.
3. Ley Forestal, Decreto Legislativo 101-96.

Reflexiones sobre la doble moralidad del funcionario público en los criterios de recaudación y ejecución del gasto público¹

M.A. Patricia Jiménez Crespo²

Sumario: I. Introducción. II. Antecedentes. III. El pacto social y el pacto fiscal. IV. El sistema tributario guatemalteco. V. Obligación moral del contribuyente de pagar los impuestos. VI. Obligación moral del Estado de invertir racionalmente el gasto público. VII. Conclusiones. VIII. Referencias.

I. INTRODUCCIÓN

El aspecto moral de los impuestos es un tema como el erizo, difícil de abordar por las puntas que pinchan desde varios frentes. No obstante ello, pagar impuestos es una realidad humana de la cual, como la muerte, ningún ser humano que viva en sociedad puede librarse.

1 Investigación realizada en 2011 en el curso *Planificación de Negocios en el ámbito Internacional: Una Perspectiva Jurídica (Parte II)*, impartida por el Dr. Javier Pérez Arraiz, dentro del Doctorado en Derecho de Universidad Rafael Landívar y Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea.

2 Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogada y Notaria por la Universidad Rafael Landívar. M.A. en Bioética por la Universidad del Istmo. Doctoranda en Derecho URL/UPV. Se ha desarrollado en los siguientes cargos: Catedrática y Coordinadora del Área Académica Legal del Instituto Nacional de Administración Pública –INAP–; Asesora Legal del Departamento de Becas y Créditos de la Universidad del Istmo; Asesora Legal de la Dirección de Tratados Internacionales del Ministerio de Relaciones Exteriores de Guatemala; Catedrática Titular y Asesora Académica en las Facultades de Derecho, Administración y Arquitectura de la Universidad del Istmo. Actualmente desempeña el cargo de Catedrática Titular en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y Jefa Académica e Investigadora Principal del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar.

En el presente trabajo se aborda en los primeros apartados algunas nociones de los impuestos desde una perspectiva un tanto legal, y desde algunos pequeños ejemplos asoman algunas realidades guatemaltecas en torno a la temática; en este orden de ideas, se trata tanto la legislación como la jurisprudencia que en materia tributaria se ha generado por el tribunal constitucional guatemalteco.

Luego, en la segunda parte de este trabajo, se desarrolla en forma un poco más amplia la esencia axiológica de los impuestos desde el punto de vista del contribuyente en torno al pago y evasión total o parcial como posibles conductas del mismo, vistas desde una perspectiva tanto legal como moral, para luego entrar a analizar a grandes rasgos –debido a que la extensión del presente trabajo no permite un análisis pormenorizado– varias conductas que a manera de ejemplo se señalan en la última parte del desarrollo del presente trabajo. Confieso que ha sido difícil en ese apartado tratar de ser objetiva dejando a un lado el corazón ante la indignación que provocan dichos males para la Nación, sin por ello dejar de mencionar varios ejemplos que se viven a diario no solo en Guatemala, sino en muchos países. Lo que trae a mi memoria unas palabras de una administradora que me decía hace ya algunos años *“quien conoce los problemas de una institución, conoce los problemas de todas [...]”* y efectivamente, es un hecho que la malversación y distracción de los fondos, entre otras, son conductas de muchos gobiernos, que no inventa el agua azucarada quien las descubre o denuncia, pero no por ello hay que dejar de denunciarlas.

*“El Estado moderno no es un simple espectador de la vida económica nacional, sino un actor decisivo e indispensable en el profundo drama que domina a la humanidad. El Estado no es una ficción que gobierna, ni una organización al servicio de grupos privilegiados. Su finalidad es servir a todos sin excepción, procurando mantener el equilibrio y la justa armonía de la vida social. La idea del interés público es determinante en las instituciones políticas. Favorecer a un grupo con detrimento de otro es crear profundas desigualdades sociales que el Estado debe empeñarse en hacerlas desaparecer o al menos atenuarlas”.*³

3 Serra Rojas, Andrés. Citado por Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I. Introducción y generalidades*. Colección de Derecho Fiscal. IURE. 2ª. edición. México 2003. p. 2.

II. ANTECEDENTES

El hombre como ser social, ha experimentado a lo largo de la historia una serie de etapas en las cuales ha ido modificando los distintos estilos asociativos hasta llegar a lo que se conoce como el Estado. Ahora bien, el hecho que el ser humano viva en sociedad, representa una serie de derechos que como consecuencia lógica apareja también una serie de obligaciones como contrapartida de los mismos. En tal sentido, el costo de vivir en sociedad conlleva la contraprestación de pagar a cambio de una serie de servicios básicos tales como educación, salud, orden, transporte, caminos, sanidad, ornato, limpieza, etc., así como el funcionamiento de una serie de instituciones que están allí para el servicio del ciudadano que vive dentro de un Estado de Derecho, como registros de ciudadanos, de la propiedad, controles aduaneros, servicios de justicia, seguridad, defensa, etc.

En tal sentido, dicha relación costo-beneficio se encuentra representada por las contribuciones, que en un determinado momento histórico incluían trabajos o servicios personales, pero desde hace un tiempo la contribución es monetaria, representada por los impuestos.⁴ En tal virtud, los ciudadanos tienen la obligación de entregar al Estado parte de lo que ganan por su trabajo o de lo que perciben en concepto de herencias. Dichos gravámenes y dada su especial característica (para el mantenimiento del gasto público) desde su creación, no han sido aceptados con agrado por la colectividad, por lo que el Estado en su calidad de acreedor de los mismos ha hecho valer su poder coercitivo para imponer su obligatoriedad y que todos los ciudadanos, aunque sea en teoría, contribuyamos al mantenimiento de la “*máquina de la civilización*”⁵ que representa el Estado, que entre sus funciones se encuentra el regir los destinos de su población –con fines públicos y políticos–, quienes para el efecto ceden parte de su libertad y en consecuencia han de obedecer algunos mandatos imperativos derivados del ejercicio de la soberanía del Estado.

En todo caso, no podrá el ciudadano negarse a pagar los impuestos, aunque le resulte desagradable la acción misma de pagarlos, y luego en su calidad de fiscalizador de la ejecución del gasto público,

4 Cfr. Gómez Pérez, Rafael. *Ética. Problemas Morales de la Existencia Humana*. Magisterio Casals. 8ª. edición. España 1998. p. 209.

5 Cfr. *Ibidem*.

estará en todo su derecho de expresar sus ideas respecto de la inconveniencia o injusticia que considere sobre dicho deber.⁶

De cualquier forma, cuente o no con mayor o menor aceptación por parte de los contribuyentes, la potestad tributaria del Estado comprenderá tres funciones: normativa, desde el Organismo Legislativo, que en cumplimiento del principio de legalidad aprueba las leyes de conformidad con la Constitución; la función administrativa, encomendada al Poder Ejecutivo o la administración pública, de recaudar los tributos y administrarlos; y la función jurisdiccional, que consiste en el cobro por medio de los tribunales de justicia en el caso de evasión y/o incumplimiento por parte de los contribuyentes.⁷

En ese orden de ideas y conforme la definición que brinda la Real Academia Española, el impuesto es aquel “*tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago*”.⁸ Dichos impuestos, conforme la doctrina clásica, se dividen en directos e indirectos, según sea que grave directamente el ingreso o el gasto, respectivamente.⁹

Ahora bien, los impuestos, por mandato constitucional, han de ser creados mediante ley, la que ha de reunir una serie de requisitos tanto de forma como de fondo para ser considerados “*impuestos justos*”, entre los que se pueden contar: que dichas leyes emanen de autoridades legítimas; que sean justamente aplicadas, es decir, que se apliquen en forma proporcional de conformidad con la capacidad de pago de los contribuyentes; que se cumpla el principio de subsidiariedad;¹⁰ que el Estado no limite en forma autoritaria el fun-

6 Cfr. Kant. Immanuel. *Respuesta a la pregunta ¿Qué es Ilustración? Filosofía de la Historia*. Consultado el 25/08/2011. Disponible en: <http://www.actcapkoh.com.ar/Kant,%20Immanuel%20-%20Que%20es%20Ilustracion%20en%20Filosofia%20de%20la%20Historia.pdf>

7 Cfr. Rodríguez Lobato. Raúl. *Derecho Fiscal*. HARLA. 2ª. edición. México 1983. pp. 7 y 8.

8 Real Academia Española. *Impuesto*. Diccionario de la Lengua Española. Consultado el 25/08/2011. Disponible en: http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=impuestos

9 Cfr. *Ibid.*

10 En 1931, S.S. el Papa Pío XI, señalaba en torno a este principio que es conveniente que el Estado permita a las asociaciones inferiores hacerse cargo de aquellos asuntos de menor importancia, para los cuales las sociedades intermedias tienen capacidad y medios para ejecutar y con ello no distraer el tiempo y los recursos del Estado, que van dirigidos a otros asuntos que son más de su competencia, tales como la administración de justicia, seguridad, etc., a efecto de hacer más eficiente

cionamiento de las sociedades intermedias so pretexto de aumentar los impuestos con tal fin; y que exista la posibilidad de recurrir con medios legales de defensa ante las normas fiscales injustas.

Cabe indicarse que el derecho tributario como actividad económica del sector público tiene por objeto regular todo aquello que se relaciona jurídicamente con las finanzas del Estado, es decir, la captación y administración de los recursos estatales,¹¹ que comprende –según Dino Jarach– cinco elementos: 1) el Estado como sujeto protagónico; 2) las necesidades públicas; 3) los bienes y servicios públicos; 4) los gastos públicos y 5) los recursos públicos.¹²

El Estado puede ser entendido como una organización conformada por elementos humanos con determinados cometidos o funciones establecidas en atención a aspectos de tipo histórico, geográfico, étnico, cultural, filosófico, religioso, social, económico, etc. Dichos aspectos son condicionantes que en su momento determinarán las políticas del gasto público, y en tal sentido cabe diferenciar entre las necesidades del Estado o necesidades públicas relativas al mantenimiento del aparato estatal y aquellas que obedecen al cumplimiento de políticas públicas o fines del gobierno en sí; en todo caso, las finanzas públicas deberán ser entendidas como un sistema económico del sector público con especiales connotaciones.¹³

el Estado y la sociedad misma. / Cfr. Pío XI. *Carta Encíclica Quadragesimo Anno*. Roma 1931. Pr. 80. Consultado el 29/08/2011. Disponible en: http://www.vatican.va/holy_father/pius_xi/encyclicals/documents/hf_p-xi_enc_19310515_quadragesimo-anno_sp.html // En cuanto a la subsidiariedad positiva, S.S. el Papa Leon XIII, en su momento señala que no es justo limitar las facultades de las personas, su comunidad y sus miembros, en consecuencia deberá respetarse la integridad de las costumbres públicas y privadas en orden a la justicia, tutelando en todo caso a los más desprotegidos. / Cfr. León XIII. *Carta Encíclica Rerum Notarum*. Roma 1891. Pr. 26 y 27. Consultado el 29/08/2011. Disponible en: http://www.vatican.va/holy_father/leo_xiii/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-notarum_sp.html // En conclusión señala Torsten Stein, que el principio de subsidiariedad significa la atribución o delegación de las actuaciones a la correspondiente instancia inferior, de conformidad con sus capacidades y recursos para el cumplimiento de las tareas respectivas. / Stein, Torsten. *El principio de subsidiariedad en el Derecho de la Unión Europea*. Revista de Estudios Políticos. España. 1995. p. 71.

11 Cfr. Carrasco. *Op. cit.* p. 7.

12 Cfr. Jarach, Dino. Citado por: Corti, Horacio Guillermo en *Derecho Financiero*. Abeledo Perrot. Argentina. 1997. p. 55.

13 Cfr. *Ibid.*

Es comprensible dentro del marco de la actividad financiera estatal la interacción entre la obtención de recursos y la ejecución del gasto público, la cual tiene connotaciones especialmente únicas, en virtud de que no se trata de una institución productiva desde un punto de vista mercantil, antes bien, es vista por algunos autores como una “carga” con una actividad económica “parasitaria”.¹⁴ Desde otras perspectivas, también puede ser vista como una responsabilidad de la sociedad en su conjunto, que constituye un derecho que tiene la sociedad misma de cobrarse a manera de transferencias por los servicios que presta el aparato estatal. No obstante ello, la percepción que tenga la población de la transparencia de dichas actividades incidirá profundamente en la voluntad de los ciudadanos en contribuir al bien común o resistirse al pago de los impuestos.

En el particular caso de Guatemala, cabe destacar que el sistema tributario, basado en principios de justicia tributaria material y formal, contiene normativa regulatoria y sancionatoria al respecto. En tal sentido, es incuestionable que la legislación en materia de planificación y presupuesto del Estado presenta una serie de vacíos que provocan serios problemas de coordinación y comunicación afectando todos estos campos, dificultando la eficiencia del gasto público.¹⁵ No obstante ello y conforme la normativa correspondiente, el Ministerio de Finanzas Públicas, como ente rector de la materia por ley, evalúa en forma periódica la ejecución presupuestaria de las distintas dependencias del Estado.¹⁶

14 Cfr. Corti. *Op. cit.* p. 60.

15 Cfr. Observatorio de la Democracia en Centroamérica. *Primer informe centroamericano de gobernabilidad jurídico-institucional 2007/2008*. Instituto Centroamericano de Gobernabilidad. Asociación Estudios para el Futuro. Costa Rica. 2007. p. 145.

16 **Artículo 34. MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS.** Al Ministerio de Finanzas Públicas le corresponde cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria y el registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado; para ello, tienen a su cargo las siguientes funciones: ... a) Formular la política fiscal y financiera de corto, mediano y largo plazo, en función de la política económica y social del Gobierno. b) Proponer al Organismo Ejecutivo la política presupuestaria y las normas para su ejecución dirigiendo, coordinando y consolidando la formulación del proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado en lo que corresponde al Gobierno Central y entidades descentralizadas y autónomas para su presentación al Congreso de la República. c) Formular las normas para la desconcentración en la percepción de los ingresos y en la ejecución de los egresos. d) Programar el flujo de ingresos y egresos con

III. EL PACTO SOCIAL Y PACTO FISCAL

Hasta ahora, se ha planteado el deber de pagar los impuestos como una obligación de tipo jurídico positivo o de carácter democrático, de buena ciudadanía. Cabría en este punto preguntarse: ¿El pago de los impuestos podría constituir una obligación no solo legal, sino también moral?

Para responder a la pregunta anterior, se deben analizar previamente varias premisas. El origen del Estado como institución tiene por objeto permitir el desarrollo integral del ser humano, garantizando los derechos humanos. No obstante ello y como consecuencia del funcionamiento del Estado, se generan costos que deben ser cubiertos, motivo por el cual se genera un pacto fiscal, que constituye un acuerdo que legitima el quehacer estatal en torno a su función de garante del bien común, limitando el ámbito y alcance de sus funciones en el marco del Estado de Derecho, otorgando derechos y repartiendo obligaciones.¹⁷

Sin embargo, en países como Guatemala y conforme las necesidades sociales, la inversión social no siempre va canalizada hacia la población más necesitada, priorizando el gasto público en las regiones que representan los índices más elevados de pobreza. Al respecto cabe comentarse que no obstante el diseño de políticas en materia de inversión social para el fortalecimiento del capital humano y social, seguridad social, etc., todo ello con el objetivo de reducir la pobreza, el acceso al capital y el trabajo, así como de salud, educación y vivienda, entre otros aspectos, no han conseguido disminuir los índices de pobreza que prevalecen y aumentan, a veces debido a una mala distribución del ingreso, lo que no permite alcanzar los niveles de desarrollo deseables.¹⁸

base en las prioridades y disponibilidades del Gobierno, en concordancia con los requerimientos de los organismos y dependencias del Estado. e) Transferir a los Organismos y entidades del Estado los recursos financieros asignados en sus respectivos presupuestos, en función de los ingresos percibidos... g) Evaluar cuatrimestralmente la ejecución del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado... / Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Organismo Ejecutivo. Decreto 114-97 y sus reformas* de fecha 13 de noviembre de 1997, sancionado el 10 de diciembre de 1997, publicado en el Diario de Centro América el 12 de diciembre de 1997, vigente a partir del 20 de diciembre de 1997.

17 *Ibid.*

18 Cfr. Hopenhayn, Martín. *Reunión de expertos sobre población, desigualdades y derechos humanos: hacia un pacto de protección social*. CEPAL.Chile 2006. Consultado

Ahora bien, el hecho de que un país determinado alcance ciertos niveles de desarrollo no significa que todo beneficio debe ser universal, es decir, que se deberán jugar con algunos mínimos de cobertura y determinadas prestaciones elementales para toda la población, que les corresponden a todos los ciudadanos solo por el hecho de serlo y atendiendo a principios de universalidad, solidaridad y equivalencia, lo que no impide que dichos mínimos sean ampliados progresivamente de acuerdo a las necesidades de la población y las posibilidades y capacidades del gobierno respectivo, lo que, por supuesto, implica no solo el diseño de políticas de ampliación de coberturas progresivas, con un costo determinado, sino que también conlleva el incremento de la carga tributaria para financiar las prestaciones y servicios previstos,¹⁹ lo que a su vez obliga al diseño de controles que garanticen a manera de blindaje el destino de dichos fondos orientándolos para los fines señalados, y que dichos incrementos no sean utilizados para otros fines fuera de los previstos.²⁰ En todo caso, cada Estado de conformidad con las condiciones propias del mismo, es decir, su cultura, nivel de desarrollo, momento histórico, etc., determinará de acuerdo a sus propias necesidades los niveles de inversión en cada uno de los rubros que corresponda, aunque muchas veces la implementación de dichas políticas corresponde más a intereses de partido o de los gobernantes, que a los del bien común real de la población a la que se deben.

En todo caso, el poder soberano del Gobierno en este sentido implicará la imposición de la voluntad del gobernante sobre la voluntad de los gobernados, quienes deberán cumplir en esa relación de mando y obediencia para evitar las sanciones previstas en la norma.²¹ De cualquier modo, la política fiscal debe estar regulada a nivel constitucional y ampliada en la legislación ordinaria, a efecto de delimitar ese derecho estatal, tratando de evitar el despotismo de una política fiscal indiscriminada y abusiva,²² controlando su diseño dentro de los límites de variables e indicadores de inversión, consumo,

el 31/08/2011. Disponible en: <http://www.eclac.cl/celade/noticias/paginas/6/27116/HopenhaynM.pdf>

19 Servicios tales como administración de justicia, seguridad, salud, educación, empleo, comunicación, infraestructura, función registral, etc.

20 Cfr. *Ibid.*

21 Cfr. Corti. *Op. cit.* p. 403.

22 Cfr. *Ibid.* ps. 410 y 411.

ahorro, bien común, recursos, erogaciones, equilibrio del presupuesto y gasto público, etc., para lo cual es necesaria la concurrencia de una gestión fiscal constante y disciplinada y una política fiscal acorde a la realidad del Estado de que se trate.

En ese orden de ideas, al momento de realizarse la función legislativa en materia tributaria, hay que distinguir la delimitación de tres factores importantes: del hecho imponible, de la base imponible y del tipo impositivo.²³ De cualquier forma, es conveniente que la legislación tributaria se encuentre regida por los principios siguientes:²⁴

1. *Generalidad*: relativo a la aplicación del impuesto a todas las personas cuya situación particular las ubique en la hipótesis contenida en la norma.²⁵
2. *Uniformidad*: a los sujetos pasivos comprendidos en el mismo su-
puesto impositivo se les deben imponer las mismas obligaciones.
3. *Justicia impositiva*: consiste en el reparto de las cargas públicas.
4. *Seguridad jurídica*: conforme este principio el Estado deberá señalar en la norma todo lo relativo al tributo con el objeto de que el contribuyente conozca en forma precisa los derechos y obligaciones que le corresponden en materia tributaria.²⁶
5. *Legalidad tributaria*: por el principio de legalidad, ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea

23 Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 63*. Expediente No. 1233-01, sentencia: 05/02/2002.

24 Carrasco. *Op. cit.* pp. 29 a 31.

25 Una aplicación práctica de este principio en jurisprudencia guatemalteca y en materia tributaria se puede percibir, en relación con las exenciones, que señala la Corte de Constitucionalidad, que las mismas contendrán la relevación de cargas impositivas o de deberes, atendiendo siempre al principio de igualdad fiscal, entendido éste como el mismo trato que en las mismas condiciones debe darse a las personas. / Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 54*. Expediente No. 105-99, sentencia: 16/12/1999.

26 La Corte de Constitucionalidad enfatiza que con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder, el establecimiento del tributo y los elementos, conforme mandato constitucional deberán desarrollarse en forma restrictiva por el organismo legislativa, siendo nulas *ipso jure* las disposiciones de tipo reglamentario que contradigan o tergiversen la normativa ordinaria en materia tributaria. / Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 31*. Expediente No. 231-93, sentencia: 08/02/1994.

conforme la legislación de la materia vigente al momento de resolver, reforzando el principio que los agentes fiscales solo pueden hacer lo que la ley les permite.

6. *Capacidad contributiva*: implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de los contribuyentes, determinándose prioritariamente en base al ingreso individual del sujeto pasivo.

Sobre el principio de capacidad contributiva, en la legislación guatemalteca regulado como principio de capacidad de pago,²⁷ se determina que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y la legislación tributaria se estructurará conforme a dicho principio, que determina que tomando en consideración la capacidad económica personal o individual, se establecerán tarifas progresivas, determinando mínimos y máximos, a efecto de generar un sacrificio igual para la generalidad de contribuyentes, con el propósito de lograr un sistema justo y equitativo, pero definitivamente poniendo un límite al poder tributario estatal a efecto de no crear impuestos confiscatorios, salvaguardando también los casos de excepción a ser regulados en las exenciones y que contemplen los mínimos vitales o rentas exentas.²⁸

Ahora bien, en cuanto al principio de seguridad jurídica, es un hecho que el mismo no se cumple en la realidad debido a que el cambio de normas en materia tributaria es bastante frecuente, imposibilitando al contribuyente conocer las reglas del juego a cabalidad, además del abuso que constantemente se comete por parte de las autoridades en materia tributaria de regular procedimientos propios de las normas reglamentarias en formularios, violando totalmente este principio fundamental, fijando arbitraria y unilateralmente medidas fiscales reglamentarias y administrativas –incluso abusivas–.²⁹

Otro aspecto que cabe destacarse es la complejidad en los distintos procedimientos administrativo-tributarios que se regulan, lejos de los principios de sencillez, agilidad, desburocratización y eficiencia a que apunta la administración moderna. A ello hay que sumar la

27 Cfr. Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. 1985. Artículo 243.

28 Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 37*. Expediente No. 167-95, sentencia: 28/09/1995.

29 Cfr. *Ibidem*.

falta de publicidad que existe para dar a conocer a los contribuyentes dichos cambios y la incongruencia que se advierte en la inoperancia del sistema, en detrimento de la seguridad y confidencialidad de la información que reciben.³⁰

En virtud de lo anterior, lo ideal es contar con una legislación clara y con los suficientes controles constitucionales y ordinarios que permitan una recaudación justa, equitativa, eficaz, eficiente, transparente, imparcial, idónea, de calidad, etc. En resumen, que reúna los requisitos de gobernanza propios de un Estado de Derecho democrático moderno.³¹

En todo caso, hay que aclarar que éticamente hablando, la justificación última de los impuestos y su distribución mediante el gasto público ha de ser la realización del bien común. No se justifican desde ningún punto de vista otros fines del gasto público, tales como la mala gestión de los fondos públicos, la inversión de recursos para fines contrarios al bien común, despilfarros, excesivos servicios consumidos por el Estado o ciertos funcionarios públicos, etc. En pocas palabras, se puede afirmar que *“los impuestos se obtienen de los ciudadanos para servir a los ciudadanos”*.³²

Por otro lado, la crisis económica mundial que actualmente se está viviendo producto de la globalización, no encuentra solución en la economía convencional,³³ por lo que esta requiere un nuevo diseño acorde no solo al país de que se trate sino a la variable que aporta la economía de un mundo globalizado, aunque las funciones principales del Estado contemporáneo siguen siendo las mismas que le dieron su origen, lo único que cambia con el devenir del tiempo son los instrumentos, los términos y las formas de cumplir con las mismas.³⁴

30 Cfr. *Ibidem*.

31 Cfr. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo. *“Código Iberoamericano de Buen Gobierno”*. Suscrito en la ciudad de Montevideo, Uruguay, el 23 de junio de 2006, Consultado el 16/09/2011. disponible en: <http://www.clad.org/>

32 Cfr. Melé Carné, Domingo. El aspecto moral de los impuestos. Folletos MC 536. Ed.Palabra. España 1991. pp. 5 y 6.

33 Cfr. Corti. *Op. cit.* p. 428.

34 Cfr. Carrasco. *Op. cit.* p. 5.

IV. EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

El sistema tributario guatemalteco hasta hace pocos años había sido construido de acuerdo a las necesidades y circunstancias de cada época y la legislación tributaria, por ende, sometida a frecuentes reformas del sistema, cuyo propósito era satisfacer las necesidades inmediatas del Estado y/o las necesidades emergentes de la población. No obstante diversos esfuerzos realizados para reorganizar la política fiscal estatal con el fin de optimizar la recaudación, las propuestas no habían logrado aceptación por las autoridades del gobierno central.³⁵ Luego, con la Constitución de 1985 y tras la firma de los Acuerdos de Paz, se redefinen las políticas fiscales. Entre los aspectos más importantes, se destaca el aumento gradual de la carga tributaria³⁶ y tras la firma del Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos, América Central y República Dominicana (TLC/DR-CAFTA, como se le conoce de manera abreviada), la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– ha tenido que rediseñar la política para ajustarse a la globalización.³⁷

Las últimas seis décadas en materia tributaria para Guatemala han sido tiempo de frecuentes enfrentamientos y negociaciones entre el Estado y los sectores empresariales, quienes siempre han sido los francos opositores a la reforma tributaria integral, por lo que en ocasiones y ante determinadas emergencias del país (tales como desastres naturales) se ha tenido que recurrir a impuestos a corto plazo, produciéndose en la década de los ochenta una variación en la política tributaria consistente en la reducción de los aranceles de importación y exportación (casi desaparecieron), fortaleciéndose los impuestos sobre el consumo, especialmente el Impuesto al Valor Agregado –IVA–. Posteriormente, con la aprobación de la “*Ley Anti-evasión*” del 2006, por medio del sistema de retenciones ha incrementado la recaudación en dos impuestos importantes, el IVA y el Impuesto Sobre la Renta –ISR–. No obstante lo anterior, también hay que destacar que aumentaron las exenciones y exoneraciones otorgadas en forma de incentivos fiscales (concebidos como gastos

35 Cfr. Superintendencia de Administración Tributaria. *Historia de la Tributación en Guatemala. Desde los mayas hasta la actualidad*. ICEFI. Guatemala. 2009. pp. 131 a 133.

36 Cfr. *Ibid.* pp. 220 y 221.

37 Cfr. *Ibidem.*

tributarios) a determinados sectores de la economía tales como la maquila y las exportaciones no tradicionales.³⁸

Además de ello, se ha avanzado en la modernización en la recaudación, en virtud de que se ha permitido el pago en la red bancaria y la presentación de declaraciones electrónicas, lo que a su vez ha repercutido en la disminución de omisión de presentación de declaraciones y ha mejorado la atención a los contribuyentes.³⁹

Ahora bien, en cuanto al gasto público, el gobierno central ha de ajustarse a la Ley del Presupuesto, que en primera instancia se encuentra fundamentado en la Constitución y posteriormente es regulado y desarrollado en la legislación ordinaria y reglamentaria, siendo el Ministerio de Finanzas Públicas el encargado de integrar todo el presupuesto anual de gasto del Estado que refleje una agenda de trabajo gubernamental y de allí, cursarlo al Congreso de la República a efecto de ser aprobado por el mismo, luego vuelve a aparecer el Ministerio de Finanzas repartiendo los fondos a cada una de las dependencias del Estado y vigilando su efectiva ejecución, junto con la Contraloría General de Cuentas. Es oportuno indicar que en Guatemala no existe una oficina de análisis presupuestario, sino que la Comisión de Finanzas del Congreso es quien realiza esta función. Dicho instrumento (presupuesto anual) se caracteriza por la rigidez que impide realizar cambios importantes al gasto público, con el objeto de blindar los fondos al destino para el cual fueron previstos, lo que limita la capacidad del Estado de respuesta ante imprevistos tales como emergencias producidas por desastres naturales, frecuentes en nuestro país (como consecuencia del cambio climático), siendo en consecuencia el endeudamiento interno y externo la fuente segura para afrontar los incrementos al presupuesto por tales sucesos naturales.⁴⁰ No obstante ello, dicho blindaje obedece a los frecuentes abusos en el desvío de fondos del gobierno hacia fines contrarios a los inicialmente autorizados por el Congreso de la República.

38 Cfr. *Ibidem*.

39 Cfr. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Reflexiones sobre la tributación en América Central. Boletín de Estudios Fiscales No. 3. ICEF. Guatemala, 2005. pp. 9 a 14.

40 Cfr. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. 10 claves para entender el presupuesto. Boletín de Estudios Fiscales No. 2. ICEF. Guatemala, 2006. pp. 2 a 4.

En tal sentido, se busca la eficiencia en el gasto público mediante el diseño de un presupuesto por resultados en el que se tomen en cuenta las prioridades de las políticas públicas, focalizando el gasto público en las prioridades del país, permitiendo identificar la buena y mala gestión presupuestaria, reduciendo costos, facilitando la gestión interinstitucional y contribuyendo a una mayor transparencia y rendición de cuentas.⁴¹

Por otro lado, la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239 regula la función impositiva, señalando que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, de conformidad con la equidad y la justicia tributaria.⁴² En todo caso, señala la Corte de Constitucionalidad que ninguna disposición reglamentaria podrá establecer determinados elementos de la relación tributaria, tales como el sujeto, por lo cual dicha legislación se concretará únicamente a establecer aspectos como el cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos al contenido material de la ley, sin darle otro sentido ni agregar otros elementos materiales que ni la Constitución ni la ley le dan. En tal sentido, señala dicho precepto constitucional que serán 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, por lo que la norma reglamentaria no podrá modificar las bases señaladas en ley.⁴³

41 Cfr. *Ibidem*.

42 Cfr. Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. 1985. Artículo 239.

43 Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 31*. Expediente No. 231-93, sentencia: 08/02/1994. Y *Gaceta No. 40*. Expediente No. 533-95, sentencia: 20/06/1996.

En ese orden de ideas, los elementos indispensables a ser regulados por el Congreso en la ley tributaria respectiva serán:

- a. El hecho generador de la relación tributaria;⁴⁴
- b. Las exenciones;⁴⁵
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;⁴⁶

44 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. / Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario*. Decreto 6-91. Aprobado 09/01/1991. Promulgado 25/03/1991. Vigente 02/10/1991. Artículo 31. // En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad ha establecido como jurisprudencia los siguientes criterios: todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período. / Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 31*. Expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93, sentencia: 11/02/1994.

45 Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley, en todo caso la exención constituye la excepción al principio de generalidad del gravamen. En todo caso, la única autoridad con competencia de fijar una exención es la misma que tiene la potestad de establecer o crear el tributo, de tal cuenta, la misma deberá estar regulada en la propia ley. / Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 27*. Expediente No. 284-92, sentencia: 23/02/1993. En todo caso y en materia tributaria las exenciones contendrán la relevación de cargas impositivas o de deberes, atendiendo siempre al principio de igualdad fiscal, entendido éste como el mismo trato que en las mismas condiciones debe darse a las personas. / Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 54*. Expediente No. 105-99, sentencia: 16/12/1999.

46 El Código Tributario señala como sujeto pasivo del tributo, el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, en tal sentido la responsabilidad solidaria existe cuando varios sujetos se encuentran obligados en virtud de un mismo hecho generador, la que es diferente de la responsabilidad de los contadores públicos, auditores y peritos contadores que como profesionales en caso de incumplimiento serán responsables por dolo, no responsables solidarios, en cuyo caso queda a salvo el derecho del sujeto pasivo de repetir contra este último por responsabilidad profesional, en caso de dolo o negligencia por su actuación. / Cfr. Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario*. Artículos 18, 21, 22 y 95. / Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 31*. Expediente No. 231-93, sentencia: 08/02/1994.

- d. La base imponible y el tipo impositivo;⁴⁷
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

V. OBLIGACIÓN MORAL DEL CONTRIBUYENTE DE PAGAR LOS IMPUESTOS

La cuestión moral sobre el pago de los impuestos se ha debatido desde tiempos evangélicos. Relata el Evangelio de San Mateo, que en una ocasión los discípulos de los fariseos preguntaron a Jesús sobre la licitud de pagar o no el tributo al César, a lo que Él respondió *“Dad, pues, a César lo que es de César, y a Dios lo que es de Dios”*.⁴⁸ Más adelante, San Pablo, en su carta a los Romanos, señala claramente: *“Pagad a todos los que debáis; a quien tributo, tributo; a quien aduana, aduana; a quien temor, temor; a quien honor, honor”*.⁴⁹

En todo caso, la regla moral, señalada por Jesucristo y reconfirmada por San Pablo, refiere a un deber de justicia: *“dar a cada quien lo que le corresponde”*, y en este caso será contribuir a las cargas del Estado para procurar el bien común, especialmente el de los menos favorecidos, con el objeto de alcanzar un desarrollo equilibrado y lograr una vida digna para todos los ciudadanos, conforme las exigencias del Derecho Natural, pero al mismo tiempo –indicaba Juan Pablo II– educando en el pago de las cargas públicas, ya sea en forma de tasas o de impuestos, ya que también es una forma de justicia cuando se

47 El hecho imponible, es la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas, mientras que la base imponible 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 el tipo impositivo será la cuota o tarifa respectiva. / Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 63*. Expediente No. 1233-01, sentencia: 05/02/2002. // Al momento de decretarse el impuesto ha de plasmarse en la norma legal ordinaria las bases de recaudación perfectamente definidas en la ley respectiva, teniendo presente que en virtud de ser una disposición de carácter general la base imponible ha de describir los parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual, diferente a la actividad de concretar en cada caso particularizado la cuantía de la base imponible respectiva al caso concreto, propia de la relación Estado-contribuyente. / Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 8*. Expedientes acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88, sentencia: 12/05/1988.

48 Cfr. Mt. 22,21.

49 Rom. 13,7.

benefician de los servicios públicos y de las múltiples condiciones de una vida apacible en común.⁵⁰ Y en virtud del principio de solidaridad y de subsidiariedad, no solo por caridad, sino también por justicia, todo individuo debe cooperar con sus semejantes –libres de individualismos– en la consecución del bien común según su propia capacidad y la necesidad ajena, todo ello con el fin de mejorar las condiciones para una vida más digna,⁵¹ o en términos de Naciones Unidas, alcanzando los niveles óptimos de desarrollo.

Ahora bien, una realidad evidente es que el contribuyente no paga con gusto los impuestos, por lo que el Estado, haciendo uso de su poder coercitivo, debe regular en la ley dicha obligación y así mismo las sanciones en caso de incumplimiento, en tal sentido y aplicando el principio de “*dura lex, sed lex*” la obligación de pagar impuestos se convierte en un imperativo legal, que garantiza al Estado el cumplimiento de este tipo de normativa y, en su caso, la exigibilidad del mismo.

No obstante lo anterior, es innegable el derecho del Estado de cobrar dichos emolumentos y como contrapartida la obligación ético-jurídica del buen ciudadano en hacer efectivos los mismos, con el fin de contribuir monetariamente al mantenimiento del aparato estatal, como parte de su aporte para los proyectos de bien común, lo que obliga al ciudadano en conciencia a su sostenibilidad y en consecuencia la evasión fiscal o no contribución, sea en forma parcial o total, constituye una actuación legal y moralmente reprobada,⁵² y aunque en algunos casos el temor del contribuyente a ser sancionado por el Estado constituye un disuasivo del mismo a cumplir con las cargas fiscales, dependiendo del mayor o menor grado de control y de la gravedad de las sanciones, algunos se resisten a su pago.⁵³ Al respecto, existen severas críticas en torno a los contribuyentes latino-

50 Cfr. Juan Pablo II. Citado por Melé. *Op.cit.* p. 12.

51 Cfr. Congregación para la Doctrina de la Fe. Instrucción. *Libertatis Conscientia. Sobre Libertad Cristiana y Liberación.* n. 73. Consultado el 09/09/2011. Disponible en: http://www.vatican.va/roman_curia/congregations/cfaith/documents/rc_con_cfaith_doc_19860322_freedom-liberation_sp.html

52 Cfr. Gómez. *Op.cit.* p. 210.

53 Estévez, Alejandro y Susana Esper. La ciudadanía fiscal y los contratos fundacionales en las sociedades latinoamericanas. Revista del Instituto de la Administración Federal de Ingresos Públicos No. 72. Consultado el 25/08/2011. Disponible en: <http://www.afip.gov.ar/instituto/publicaciones/revista/IR03/IR03%20-%2008%20Pagina%20072.pdf>

mericanos, que son considerados ciudadanos que buscan la manera de eludir sus obligaciones fiscales, lo que crea un círculo vicioso que genera déficit fiscal al disminuir los recursos fiscales y con ello las capacidades monetarias del Estado,⁵⁴ que conlleva como secuela el endeudamiento público para cubrir ya no los costos de inversión, sino costos de funcionamiento de un Estado de por sí deficiente.

Dependiendo de la transparencia de inversión del gasto público y las sanciones ante la evasión fiscal, el comportamiento del contribuyente puede generar distintos escenarios: que todos paguen, que nadie pague, que haya algunos evasores o que haya muchos evasores.

En todo caso, habrá que crear conciencia en que *es mejor para todos, si todos pagan sus impuestos*, en el entendido de que al contribuir todos, procuramos el bien de muchos, pues la contribución individual al unirse a otras genera beneficios para la población en general; en tal sentido, *es peor para todos, si nadie paga los impuestos* que le son en deber, en virtud de que se produce un efecto dominó en detrimento del bien común, por lo que al no generarse ese ingreso, no habrá cómo costear determinados bienes y servicios, dirigidos esencialmente a satisfacer necesidades de la población menos favorecida, lo que redundará en una serie de consecuencias adversas de tipo económico, social, cultural, etc., además del costo del mantenimiento del Estado que se genera al accionar el Estado contra el contribuyente para requerir dicho cobro.⁵⁵

Como una postura intermedia, y actuando en justicia, en el diseño de políticas en materia tributaria debería considerarse siempre la capacidad de pago –que se encuentra regulada en varias legislaciones, incluyendo la guatemalteca–, para que cada persona pague de conformidad con sus beneficios y que la tarifa que al efecto se fije definitivamente no sea confiscatoria, cuidando de no generarse una doble, triple o múltiple tributación provocada por la convergencia de varios hechos generadores en un solo acto. En ese sentido, hay que referirse a principios de equidad al determinar la capacidad contributiva específica o aptitud subjetiva comparativa, ya que la misma ha de estar orientada a la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto, es decir, la sub-

54 *Ibid.*

55 Cfr. Corti. *Op.cit.* pp. 296 al 299.

jetivación del tributo, adecuando en aras del principio de igualdad las cargas públicas de acuerdo a los potenciales de cada contribuyente.⁵⁶

De cualquier manera, el contribuyente podrá hacer uso de los mecanismos que la propia ley le brinda para pagar menos impuestos, sin por ello caer en incumplimiento de la normativa, aunque siempre hay que tener en cuenta que la legislación fiscal suele estar diseñada para la máxima recaudación posible.⁵⁷

En este punto, cabría hacerse la pregunta: ¿moralmente será ético el tratar de pagar menos impuestos –por supuesto, utilizando los mecanismos legales–? Y la respuesta es sí. Incluso, en algún momento podría plantearse algún tipo de objeción de conciencia fiscal. Sin ánimo de evadir el pago del impuesto respectivo, algunos contribuyentes pueden perfectamente aducir que va contra su conciencia contribuir económicamente a actividades inmorales, tales como el reparto de anticonceptivos, preservativos, fomento del aborto, la eugenesia, eutanasia, pornografía, difusión de ideologías racistas o discriminatorias, proyectos indignos de experimentación con humanos, etc., aunque el Estado no le da reconocimiento legal a este tipo de objeción de conciencia, no hay que olvidar que el Estado no es árbitro ni experto en moral. No obstante ello, la ética aconseja que al contribuyente se le de la opción de no contribuir a tales fines y a cambio contribuya en el sostenimiento –mediante donaciones– a otras entidades, fundaciones o instituciones públicas o privadas, con funciones más afines a sus valores éticos y morales, tales como minusválidos, ancianos, huérfanos, etc.⁵⁸

Algunos economistas son de la opinión que ello sería beneficioso para optimizar los niveles de recaudación, pero, en materia ética, se debe limitar a la justicia y pleno respeto de los derechos humanos y la dignidad que le corresponden al contribuyente, delimitando la función de fiscalización a los niveles legales, justos y necesarios. Por otro lado, hay quienes piensan que sería mejor apostar por una campaña masiva de concientización de la obligación moral de pagar los impuestos, que en su caso iría aparejada de una eficiente y transparente inversión de fondos públicos.

56 Cfr. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 63*. Expediente No. 1233-01, sentencia: 05/02/2002.

57 Cfr. Gómez. *Op.cit.* pp. 210 y 211.

58 Cfr. *Ibidem*.

V. OBLIGACIÓN MORAL DEL ESTADO DE INVERTIR RACIONALMENTE EL GASTO PÚBLICO

Después de la II Guerra Mundial el Estado ha asumido como parte de sus funciones solventar una serie de necesidades de sus ciudadanos (sanidad, educación, previsión, comunicaciones, etc.) y para ello debe recaudar impuestos. En ese sentido, el principio político que fundamenta tal actividad económica del Estado es claro: *“los impuestos se obtienen de los ciudadanos para servir a los ciudadanos”*.⁵⁹

En cualquier caso, el Estado se ha caracterizado por ser el primer responsable en procurar el bien común, entendido como el conjunto de condiciones sociales (materiales, culturales, morales, religiosas) indispensables para que la persona alcance su perfección.⁶⁰ Siempre, tratando de no confundirse con el ideario político o económico del partido político de turno en el poder.

A pesar de ello, en algunos casos se ha caído en un asistencialismo que ha provocado el abuso de algunos beneficiarios del sistema, que se han acomodado a este estado de cosas, quitándoles incluso a algunos la obligación frente a la sociedad de trabajar, acudiendo a los programas de asistencia para desempleados u otras formas más modernas en las sociedades latinoamericanas, como los programas de cohesión social, tan populares en nuestros días, a los que habría que recordarles las palabras de San Pablo: *“Quien no trabaje, que no coma”*.⁶¹

En todo caso, el gasto público de un Estado democrático de derecho entre otros aspectos debe contemplar rubros en el campo del capital y el gasto social.⁶² En tal sentido, se deberá entender como inversión social, el capital físico y humano, comprendiendo como capital físico la inversión en infraestructura, comunicaciones, carreteras, transporte, servicios públicos de agua, gas, electricidad, etc.; mientras que el capital humano comprende la educación y los servicios científicos y de investigación.⁶³

59 Cfr. Melé. *Op.cit.* pp. 5 y 6.

60 Fernández, Aurelio. *Ética Social*. Editora Social y Cultural, S.L. España 1994. pp. 165 a 167.

61 2 Thes. 3,10.

62 Cfr Gómez. *Op.cit.* p. 435.

63 Cfr. *Ibidem*.

En torno al gasto social, constituye el conjunto de gastos considerados improductivos, pero destinados a mantener la paz social, tales como la asistencia social para la pobreza,⁶⁴ lo que actualmente se conoce como proyectos de cohesión social. Aunque también se objeta que en la actualidad para el contribuyente en el aspecto familiar poco a poco se han dejado de regular incentivos fiscales, como deducciones por concepto de cargas familiares o gastos propios de la manutención de la familia.

Pero en todo caso habría que preguntarse si la evasión tributaria es un comportamiento racional o si tal actitud compensa mayor fiscalidad hasta niveles de violación de la intimidad de los contribuyentes *vs.* la mala gestión de los fondos públicos e incluso la inversión de recursos para fines contrarios al bien común, tales como despilfarros, corrupción, propio beneficio o manutención de los caprichos de los partidos políticos de turno en el gobierno.⁶⁵

Por otro lado, algunos también cuestionan el reparto de las cargas fiscales, que en muchos casos privilegian a sectores con capacidad de pago que no deberían estar exentos y a *contrario sensu*, se carga con una serie de controles y multas a los que sí pagan y pagan bien sus impuestos. Algunos con menos contactos entre las altas autoridades de gobierno pagan impuestos con tasas progresivas, casi confiscatorias de la renta, mientras que otras actividades tributan con cantidades insignificantes en relación con la renta que perciben. De cualquier manera se justifica una moderada progresividad de los impuestos, siempre y cuando los mismos no lleguen a niveles confiscatorios, pues ello sería tanto como penalizar a quien más trabaja, lo que además de no ser justo ni prudente es desmotivador para un buen trabajador, ya que si obtiene más renta, en vez de gozar de un beneficio personal por su trabajo y su esfuerzo, el fisco le quita ese excedente en concepto de tributos, cuando la realidad es que si se trabaja más es porque se desea obtener más ingresos.⁶⁶

Además del tema del ingreso y el gasto público, desde el punto de vista ético se perfilan una serie de aristas, en las que se destacan deficiencias tributarias y fiscales que evidencian un freno para la

64 Cfr. *Ibidem*.

65 Cfr. Melé. *Op.cit.* p. 6.

66 Cfr. *Ibid.* p. 24.

inversión social y consecuentemente el desarrollo humano nacional, cuya actividad se encuentra confiada al Estado en su calidad de rector del desarrollo nacional, responsable de garantizar el desarrollo sustentable e integral, mediante un crecimiento económico que fomente el pleno empleo y una justa distribución de la riqueza y el ingreso, todo lo cual conllevaría al pleno ejercicio de los derechos individuales y sociales consagrados en la Carta Magna. No obstante ello, todo lo anteriormente indicado constituye en muchas realidades nacionales solamente el “*deber ser*” del Derecho, ello, debido a que los hechos demuestran otros escenarios, el verdadero ser de la política y el derecho, que dista mucho de los ideales de justicia a que aspira el Derecho.

En el caso concreto de las finanzas públicas, se palpa en la conducta de determinados funcionarios públicos unos criterios morales para el momento de recaudar fondos, argumentando criterios de legalidad y justicia social, claman por la sostenibilidad financiera del Estado y por otro lado, al momento de diseñar las políticas públicas y ejecutar el gasto público, se aplican otros criterios morales, bastante flexibles en el manejo de los recursos materiales, humanos y tecnológicos que constituyen claras excepciones (subjetivas), con que se justifica un proceder contrario a los ideales del Derecho y de los más elementales principios de transparencia, eficacia y eficiencia del gasto público, dejando únicamente estos principios plasmados en papel sin aplicación práctica.

Siempre es conveniente recordar que la ejecución del gasto público, al igual que la recaudación, como acciones realizadas por seres humanos, están sujetas a una valoración moral, que dependiendo de su correcta y justa aplicación bajo criterios axiológicos,⁶⁷ fundamentarán de mejor manera su coste, y así como no es lícito moralmente aplicar dichos fondos al mantenimiento de programas contrarios a la dignidad humana o al desarrollo personal –tales como experimentación con humanos o discriminación de determinados grupos sociales, por ejemplo– tampoco es aceptable destinar los recursos públicos a gastos superfluos, como la decoración del despacho de un funcionario público con muebles traídos del otro lado del mundo, mientras hay regiones en el país con niños muriendo de hambre.⁶⁸

67 Cfr. Fernández. *Op. cit.* pp. 245.

68 Cfr. Melé. *Op. cit.* pp. 26 y 27.

En ese orden de ideas, se podrían enlistar una serie de comportamientos de funcionarios públicos, que la propia legislación interna tipifica como delitos, tales como la malversación de fondos públicos, el delito de negación de asistencia o el incumplimiento de deberes, entre otros. La ética pura denomina a estos casos “robo” (pues la sustracción del dinero del pueblo para beneficiarse a título personal, en esencia, es eso), con algunas circunstancias, fines y medios que le dan otro matiz penal.⁶⁹

En todo caso, y como se escucha de algunos pequeños evasores, ¿qué tan justificable es su actuación ante el proceder del funcionario público? Toda vez que “*ladrón que roba a ladrón tiene cien años de perdón*”, dice el refrán popular. No obstante existir una conducta poco ética por parte de los funcionarios públicos, la calificación ética de la actuación humana es individual y caso por caso. No se califica la moralidad de un acto en colectivo, así como el proceder de toda una colectividad no convierte en moralmente lícito un proceder ilícito.

En tal virtud y de acuerdo con las reglas de valoración ética del caso, el proceder del contribuyente que evade ya sea en forma total o parcial el pago de los tributos es una actitud reprobable, al igual que la del funcionario, cuyo deber es optimizar la ejecución del gasto público, aplicándose a los fines previamente previstos para beneficio del bien común real, destinándose al desarrollo primero de la población más necesitada (niños, enfermos, ancianos, minusválidos, pobreza, etc.).

Conforme lo expuesto, cabe ahora hacer la reflexión, si el funcionario público encargado de recaudar los impuestos de los contribuyentes maneja conceptos éticos o puramente legales al momento de recaudar y ejecutar el gasto público, en virtud de que al momento de recaudar, a los ciudadanos se les aplica la normativa, muchas veces sin miramientos, en tanto que determinados sectores, so pretexto de discrecionalidad y, por supuesto, profiriendo una serie de acuerdos y leyes de tipo reglamentario, se exonera a contribuyentes con capacidad de pago –por compadrazgos–, y al desempleado que tal vez ha omitido la presentación de una declaración no se le exonera del pago de una multa... O, por el contrario como se ha indicado antes,

69 Cfr. Juan Pablo II. *Carta Encíclica Centesimus Annus*. Roma 1991. 11 Grandes Mensajes. Bac. España 1993. Pr. 37.

haciendo también uso de la ley en la ejecución del gasto público se trasladan fondos, por ejemplo, de proyectos de asistencia social (tales como alimentación, educación, salud, vivienda o pensiones) a fondos de representación para ofrecer grandes banquetes. Si aun en países desarrollados dicha actitud es totalmente reprobable, en países como Guatemala –donde se reportó que en un lapso de 10 meses 2,006 niños menores de cinco años murieron de hambre, de los cuales el 84% de dichos niños fallecidos ni siquiera contó con asistencia médico-sanitaria–, es totalmente inaceptable.⁷⁰

Por ejemplo, en el caso de la fijación de los impuestos, una de las críticas que se escuchan frecuentemente es que se evidencian unos excesos fiscales ante tributos desorbitantes o la concesión caprichosa de exoneraciones a contribuyentes con capacidad de pago, mientras se castiga inmisericordemente al pequeño contribuyente con pocos recursos, so pretexto de recuperar lo perdido con los primeros.⁷¹

VII. CONCLUSIONES

1. El Estado, en su calidad de principal responsable de gestionar y procurar el bien común de la población a la que sirve, debe contar con los fondos que garanticen dicho fin. No obstante ello, la creación de los impuestos no debe ser una actividad antojadiza, sino programada de acuerdo con las necesidades de la población y con miras a conseguir la prosperidad y/o desarrollo de los ciudadanos, por lo que le es en deber, ejercer una función a conciencia y diligencia propias de un buen padre de familia.
2. En virtud de que la generación de la riqueza proviene de la tenencia de la tierra y su trabajo, que en ningún momento ha sido dada por el Estado (el Estado y la ley solo reconocen, protegen y garantizan el derecho), la autoridad pública no puede abolir o confiscar en forma impositiva (con impuestos) dicho

70 Cfr. AFE. Guatemala: En 10 meses dos mil niños mueren por hambre. El 50% de los niños menores de cinco años padecen de desnutrición crónica. 08/01/2011. Consultado el 22/09/2011. Disponible en: http://www.discrepando.com/index.php?option=com_content&view=article&id=972:en-10-meses-dos-mil-ninos-mueren-por-hambre-el-50-de-los-ninos-menores-de-cinco-anos-padecen-de-desnutricion-cronica&catid=100:notimundo&Itemid=535

71 Cfr. Melé. *Op. cit.* p. 10.

derecho; antes bien, debe protegerlo y resguardarlo en forma legal y efectiva, fomentando el trabajo y el reconocimiento al trabajo, eso sí, invitando a los ciudadanos a contribuir al bien común (hasta cierto límite de su riqueza).

3. La imposición de leyes tributarias confiscatorias que abolieran en cierto modo la propiedad privada constituiría una violación al derecho constitucional de propiedad privada, que además resultaría injusta e inhumana, legal y éticamente condenable.
4. La realidad nacional –y podría decirse, mundial– es que la humanidad en general está muy lejos de conseguir una justicia fiscal verdadera, fundamentada en los ideales éticos y filosóficos que justifican la imposición de tributos. Pero como ciudadanos tenemos el derecho y el deber de fiscalizar, condenar y denunciar los abusos que nuestras autoridades cometen desde el momento mismo de nuestra participación política en distintos campos, como la ley nos permite.

VIII. REFERENCIAS

BIBLIOGRÁFICAS

1. AFE. Guatemala: En 10 meses dos mil niños mueren por hambre. El 50% de los niños menores de cinco años padecen de desnutrición crónica. 08/01/2011. http://www.discrepando.com/index.php?option=com_content&view=article&id=972:en-10-meses-dos-mil-ninos-mueren-por-hambre-el-50-de-los-ninos-menores-de-cinco-anos-padecen-de-desnutricion-cronica&catid=100:notimundo&Itemid=535
2. Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo. “Código Iberoamericano de Buen Gobierno”. Suscrito en la ciudad de Montevideo, Uruguay, el 23 de junio de 2006, Consultado el 16/09/2011. disponible en: <http://www.clad.org/>
3. Congregación para la Doctrina de la Fe. Instrucción. *Liber-tatis Conscientia. Sobre Libertad Cristiana y Liberación*. http://www.vatican.va/roman_curia/congregations/cfaith/documents/rc_con_cfaith_doc_19860322_freedom-liberation_sp.html

4. Corti, Horacio Guillermo en *Derecho Financiero*. Abeledo Perrot. Argentina. 1997.
5. Estévez, Alejandro y Susana Esper. La ciudadanía fiscal y los contratos fundacionales en las sociedades latinoamericanas. Revista del Instituto de la Administración Federal de Ingresos Públicos No. 72. <http://www.afip.gov.ar/instituto/publicaciones/revista/IR03/IR03%20-%2008%20Pagina%20072.pdf>
6. Fernández, Aurelio. *Ética Social*. Editora Social y Cultural, S.L. España 1994.
7. Gómez Pérez, Rafael. *Ética. Problemas Morales de la Existencia Humana*. Magisterio Casals. 8ª. edición. España 1998.
8. Hopenhayn, Martín. *Reunión de expertos sobre población, desigualdades y derechos humanos: hacia un pacto de protección social*. CEPAL. Chile 2006. <http://www.eclac.cl/celade/noticias/paginas/6/27116/HopenhaynM.pdf>
9. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. 10 claves para entender el presupuesto. Boletín de Estudios Fiscales No. 2. ICEF. Guatemala, 2006.
10. _____. Reflexiones sobre la tributación en América Central. Boletín de Estudios Fiscales No. 3. ICEF. Guatemala, 2005.
11. Juan Pablo II. *Carta Encíclica Centesimus Annus*. Roma 1991. 11 Grandes Mensajes. Bac. España 1993.
12. Kant, Immanuel. *Respuesta a la pregunta ¿Qué es Ilustración? Filosofía de la Historia*. <http://www.actcapkoh.com.ar/Kant,%20Immanuel%20-%20Que%20es%20Ilustracion%20en%20Filosofia%20de%20la%20Historia.pdf>
13. León XIII. *Carta Encíclica Rerum Notarum*. Roma 1891. http://www.vatican.va/holy_father/leo_xiii/encyclicals/documents/hf_l-xiii_enc_15051891_rerum-novarum_sp.html
14. Melé Carné, Domingo. El aspecto moral de los impuestos. Folletos MC 536. Ed. Palabra. España 1991.

15. Observatorio de la Democracia en Centroamérica. *Primer informe centroamericano de gobernabilidad jurídico-institucional 2007/2008*. Instituto Centroamericano de Gobernabilidad. Asociación Estudios para el Futuro. Costa Rica. 2007.
16. Pío XI. *Carta Encíclica Quadragesimo Anno*. Roma 1931. http://www.vatican.va/holy_father/pius_xi/encyclicals/documents/hf_p-xi_enc_19310515_quadragesimo-anno_sp.html
17. Real Academia Española. Impuesto. Diccionario de la Lengua Española. http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=impuestos
18. Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. HARLA. 2ª. edición. México 1983.
19. Sagrada Biblia. http://www.vatican.va/archive/ESL0506/_INDEX.HTM
20. Serra Rojas, Andrés. Citado por Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I. Introducción y generalidades*. Colección de Derecho Fiscal. IURE. 2ª. edición. México 2003.
21. Stein, Torsten. *El principio de subsidiariedad en el Derecho de la Unión Europea*. Revista de Estudios Políticos. España. 1995.
22. Superintendencia de Administración Tributaria. *Historia de la Tributación en Guatemala. Desde los mayas hasta la actualidad*. ICEFI. Guatemala. 2009.

LEGISLACIÓN

1. Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. 1985.
2. Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Organismo Ejecutivo. Decreto 114-97 y sus reformas* de fecha 13 de noviembre de 1997, sancionado 10/12/1997, publicado en el Diario de Centro América 12/12/1997, vigente a partir del 20/12/1997.
3. _____. *Código Tributario*. Decreto 6-91. Aprobado 09/01/1991. Promulgado 25/03/1991. Vigente 02/10/1991.

OTROS

1. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Gaceta No. 8*. Expedientes acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88, sentencia: 12/05/1988.
2. _____. *Gaceta No. 27*. Expediente No. 284-92, sentencia: 23/02/1993.
3. _____. *Gaceta No. 31*. Expediente No. 231-93, sentencia: 08/02/1994. Y Expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93, sentencia: 11/02/1994.
4. _____. *Gaceta No. 37*. Expediente No. 167-95, sentencia: 28/09/1995.
5. _____. *Gaceta No. 40*. Expediente No. 533-95, sentencia: 20/06/1996.
6. _____. *Gaceta No. 54*. Expediente No. 105-99, sentencia: 16/12/1999.
7. _____. *Gaceta No. 63*. Expediente No. 1233-01, sentencia: 05/02/2002.



Esta publicación fue impresa en los talleres gráficos de Serviprensa, S.A. en el mes de abril de 2012. La edición consta de 800 ejemplares en papel bond beige 80 gramos.