

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

“ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA LIMITACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO DURANTE
LA VIGENCIA DE LA EXENCIONES OTORGADAS POR LEY A LOS CONTRIBUYENTES”

TESIS DE GRADO

TANIA GABRIELA GUERRERO LÓPEZ

CARNET 10887-11

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2017
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

“ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA LIMITACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO DURANTE
LA VIGENCIA DE LA EXENCIONES OTORGADAS POR LEY A LOS CONTRIBUYENTES”

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

TANIA GABRIELA GUERRERO LÓPEZ

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2017
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. SILVIA LILIANA CASTILLO MARTINEZ

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. ÁNGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA

Guatemala. 14 de noviembre de 2016

Señores Miembros del
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universiaad Rafael Landívar
Presente

Honorable Consejo

Me es grato saludarles y por este medio dirigirme a ustedes con el objeto de rendir mi dictamen con relación a la asesoría de la tesis titulada "ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA LIMITACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO DURANTE LA VIGENCIA DE LAS EXCENCIONES OTORGADAS POR LEY A LOS CONTRIBUYENTES", realizada por la Bachiller Tania Gabriela Guerrero López.

En ese orden de ideas me permito informar que se procedió a brindar la asesoría del trabajo, verificando que se cumpliera con todos los requisitos exigidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales para su respectiva aprobación. De igual manera en diversas reuniones y comunicaciones con la Bachiller Guerrero López se realizaron las observaciones al tema en general y cada uno de los capítulos, discutiendo diferentes criterios tanto nacionales como internacionales que servirían de respaldo al planteamiento de tesis, mismos que quedaron contenidos en el documento final.

Para el desarrollo de la tesis se discutió en primer plano el título de la misma el cual se planteó inicialmente como "Análisis sobre la Consideración de los Beneficios Fiscales como Derechos Adquiridos de los Contribuyentes y su Incidencia en el Poder Tributario", sin embargo, el mismo no respondía a los objetivos de la propuesta de tesis por lo que se realizó el cambio a "ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA LIMITACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO DURANTE LA VIGENCIA DE LAS EXCENCIONES OTORGADAS POR LEY A LOS CONTRIBUYENTES", título que en el desarrollo de todo el documento podrán apreciar que responde al análisis y la entrevista llevada a cabo a profesionales especializados en la materia tributaria.

El desarrollo del contenido de la tesis asesorada, se realiza en cinco capítulos, en los cuales la Bachiller plantea en el primer capítulo un análisis del Poder

Tributario, desarrollando para el efecto su definición, las características del mismo y quien lo ostenta, identificando la doctrina de referencia y que sustenta su argumentación en dicho capítulo. En el segundo capítulo hace referencia a las Exenciones en materia Tributaria, haciendo la relación de lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, las Leyes Ordinarias y la doctrina, misma que se encuentra debidamente identificada. Por otra parte en el capítulo tercero se desarrolla el tema de los Derechos Adquiridos, en el que se analiza el derecho comparado tomando como referencia países como España y Colombia en su mayoría, pero evidenciando que en países como Argentina y Costa Rica también se regula de cierta manera los derechos adquiridos en materia tributaria.

En el capítulo cuarto se desarrolla el Análisis jurídico y crítico de sentencias de la Corte de Constitucionalidad y sala de lo Contencioso Administrativo en las que se tratan los derechos adquiridos en materia tributaria, cada una de las sentencias es debidamente comentada y sustentada por la Bachiller Guerrero López.

Por último el capítulo quinto se refiere a la presentación, discusión y análisis de resultados, el cual se basa en la entrevista realizada a los profesionales especializados en materia tributaria, utilizando también los cuadros de cotejo, uno referente a las leyes y el otro de derecho comparado, lo cual es muy ilustrativo para cualquier persona que lea la tesis. Este capítulo es muy importante ya que permite verificar que las conclusiones y recomendaciones se encuentran suficientemente soportadas con el proceso de investigación y con la propuesta que realiza la estudiante en el trabajo de grado.

Con base en los argumentos vertidos ut supra, es propio indicar que la Bachiller Tania Gabriela Guerrero López, cumplió con el debido desarrollo de los capítulos que conforman la tesis propuesta, respondiendo a los objetivos generales y específicos, la pregunta central y las colaterales planteados en su anteproyecto de tesis presentado a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, para la oportuna aprobación de su punto de tesis. Es importante señalar que la Bachiller Guerrero López realizó un proceso de investigación muy arduo que resulto en un documento enriquecido doctrinariamente y con el análisis profundo del ordenamiento jurídico del tema, lo cual merece mi reconocimiento especial ya que no se limitó a buscar un libro o simples copias referidas en internet, por el contrario pude observar su involucramiento al comprar diferentes libros del tema y dedicar días en la biblioteca de la Universidad hasta contar con información suficiente para analizar, lo que hace de la Tesis planteada un documento que servirá de muy buena referencia

SILVIA LILIANA CASTILLO MARTINEZ
LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, ABOGADO Y NOTARIO

para todo aquel versado o no en la materia que quiera conocer más sobre el tema.

Considerando lo expuesto en el presente documento y que el trabajo se culminó satisfactoriamente, cumpliendo con los requisitos establecidos por la Universidad Rafael Landívar, procedo a emitir DICTAMEN FAVORABLE con relación al mismo.

Es de hacer notar el meritorio esfuerzo de la Bachiller Tania Gabriela Guerrero López en la elaboración de la tesis referida ut supra, por lo que mi felicitación para ella redunda en la recomendación de considerar su tesis como un buen referente de estudio.

Sin más que hacer notar, me suscribo de ustedes.

Atentamente,



Silvia Liliana Castillo Martínez
Abogado y Notario

MGTR. SILVIA LILIANA CASTILLO MARTÍNEZ

COLEGIADA. 6,092

Ángel Estuardo Menéndez Ochoa. Abogado y Notario.

Guatemala, 22 de diciembre de 2016.

Don Enrique Sánchez Usera.

Director Ejes Transversales.

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Universidad Rafael Landívar.

Presente:

Señor Director:

Atentamente me dirijo a usted, en cumplimiento de lo establecido en el Instructivo para la elaboración de Tesis de Licenciatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, emito este informe final correspondiente a la revisión de fondo y de forma de la tesis titulada "ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA LIMITACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO DURANTE LA VIGENCIA DE LAS EXENCIONES OTORGADAS POR LEY A LOS CONTRIBUYENTES", elaborada por la alumna **Tania Gabriela Guerrero López**. He de informarle que, a mi criterio, la autora cumplió con las disposiciones contenidas en el Instructivo indicado, siendo un trabajo que aporta nuevos conocimientos al Derecho Tributario guatemalteco, por la objetividad con la que se desarrolla el mismo.

Me despido de usted, con mis altas muestras de consideración y estima.



M.A. Ángel Estuardo Menéndez Ochoa.

Col.4457.

Ángel Estuardo Menéndez Ochoa
Abogado y Notario



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante TANIA GABRIELA GUERRERO LÓPEZ, Carnet 10887-11 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 071070-2016 de fecha 22 de noviembre de 2016, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

“ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA LIMITACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO DURANTE LA VIGENCIA DE LA EXENCIONES OTORGADAS POR LEY A LOS CONTRIBUYENTES”

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 11 días del mes de septiembre del año 2017.



MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO, VICÉDECANA
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar

Agradecimientos

A Dios: por guiar mis pasos y brindarme sabiduría y fortaleza a lo largo de mi vida.

A mis padres: Lilia Oralia López de Guerrero y Joaquín Arquímedes Guerrero Arriola, por ser ejemplo de vida y perseverancia, por enseñarme a soñar en grande, y alentarme desde niña a perseguir mis sueños y anhelos, apoyándome y sosteniéndome en todo momento, sin ustedes nada de esto sería posible. Los amo.

A mis abuelos: Demetrio López, Angélica Soto viuda de López; Andrés Guerrero, Adela Arriola de Guerrero, por su amor y enseñanzas.

A mis hermanos: Joaquín Alberto Guerrero López y Lilia Sofía Guerrero López, por su apoyo y amor incondicional, a lo largo de mi vida.

A mis sobrinas: Camila, Emilia y Jimena Guerrero Alfaro, por ser luz en mi vida, por su amor puro y sincero, gracias por acompañarme y animarme siempre.

A mí tía: María Cristina Pacheco Arriola, por creer en mí siempre, por apoyarme en cada etapa y marcar mi vida con su amor.

A mi novio: Mario Alejandro Chacón Mansilla, por aportar alegría a mi vida con su amistad y amor incondicional, por su apoyo y dedicación durante estos seis años, gracias por animarme, fortalecerme y comprenderme en todos los aspectos de mi vida.

A mis amigos: por su paciencia, cariño y apoyo en todo momento, por ser compañeros de vida y experiencias.

A la Universidad Rafael Landívar: por formarme de manera integral como profesional.

Responsabilidad: La autora es la única responsable por el contenido del presente trabajo, incluyendo las conclusiones y recomendaciones alcanzadas.

Listado de Abreviaturas

ICEFI: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales

SAT: Superintendencia de Administración Tributaria

ISR: Impuesto Sobre la Renta

IVA; Impuesto al Valor Agregado

IPRIMA: Impuesto Específico a la Primera Matrícula

CACIF: Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras

IUSI: Impuesto Único Sobre Inmuebles

OMC: Organización Mundial de Comercio

LGT: Ley General Tributaria

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

ASIES: Asociación de Investigación y Estudios Sociales

Resumen Ejecutivo

Las sociedades, a lo largo de la historia se han organizado de diversas maneras, evolucionando de lo más arcaico hasta alcanzar lo que hoy en día conocemos como Estado. En el caso particular de Guatemala se puede hablar de un Estado de Derecho pues, el mismo se encuentra regido por sistema de normas, instituciones y autoridades aceptadas, reconocidas y elegidas por la población, este genera una serie de derechos y obligaciones para con los habitantes y ofrece las garantías, la protección y el goce pacífico de los diversos bienes jurídicos tutelados fundamentales para el desarrollo de la sociedad y la realización de su fin último; el bien común.

Sin embargo para la realización de sus actividades y cada una de sus obligaciones, es necesaria la captación de recursos, de tal cuenta el Estado en su papel de autoridad máxima, amparado por el derecho tributario y fundado en su poder tributario, impone la obligación de contribuir con las cargas públicas a los particulares a través del pago de tributos.

Con lo anterior se puede dimensionar la importancia tanto del tributo como del poder tributario para el correcto funcionamiento del Estado, puesto que este sin recursos económicos pierde su naturaleza, por lo que se entiende que más allá de una facultad el poder tributario del Estado es una necesidad para su propia subsistencia.

Las exenciones otorgadas por ley a los contribuyentes, son parte de la política fiscal del Estado, se encuadran como incentivos para el fomento y desarrollo de una cultura tributaria acorde con los principios constitucionales tributarios; el conflicto deviene cuando las mismas se prolongan en el tiempo y pierden su objetividad, respondiendo a intereses espurios y particulares, limitando el poder tributario del Estado de manera temporal y contraviniendo la propia naturaleza de las mismas.

En la presente investigación tiene como fin primordial aclarar la problemática que se genera respecto a este tema, desarrollándolo y realizando un análisis jurídico y de derecho comparado.

ÍNDICE

Introducción.....	i
Capítulo 1: Poder Tributario	1
1.1. Antecedentes históricos	1
1.2. Diferencia entre poder y competencia tributaria	13
1.3. Concepto de Poder Tributario	17
1.4. Clases de Poder Tributario.....	21
1.5. Límites del Poder Tributario del Estado	24
Capítulo 2: Exenciones en materia tributaria.....	38
2.1. Concepto.....	38
2.2. Definición Legal.....	40
2.3. Características	41
2.4. Funcionamiento.....	44
2.5. Naturaleza jurídica	46
2.6. Clases de Exenciones.....	48
2.7. Leyes que las regulan	49
2.8. Análisis jurídico sobre las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes y su incidencia en el poder tributario del Estado	55
Capítulo 3: Derechos Adquiridos.....	64
3.1. Antecedentes Históricos.....	64
3.2. Concepto.....	66
3.3. Naturaleza Jurídica	68
3.4. Derechos Adquiridos en materia tributaria	70

Capítulo 4: Análisis jurídico y crítico de sentencias de la Corte de Constitucionalidad y Sala de lo Contencioso Administrativo en las que se traten los derechos adquiridos en materia tributaria.	86
4.1. Tribunal que conoció: Corte de Constitucionalidad, Expedientes acumulados: 825-2000, 1305-2000 Y 1342-2000, Fecha de resolución: 13 de agosto de 2013, Gaceta Jurisprudencial N° 69 – Inconstitucionalidad de carácter General-parcial	86
4.2. Tribunal que conoció: Corte de Constitucionalidad de Guatemala, número de expediente: 2849-2012, fecha de resolución: 28 de mayo de 2013, Inconstitucionalidad de carácter general del artículo 180, numeral 4 de la Ley de Actualización Tributaria, Gaceta Jurisprudencial: 108	97
4.3. Tribunal que conoció: Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, número de proceso: 206-2000, fecha de resolución: 10 de julio de 2007.	107
Capítulo 5: Presentación, discusión y análisis de resultados	114
5.1. Presentación	114
5.2. Confrontación de resultados con la doctrina y los antecedentes	123
5.3. Discusión y análisis de resultados con relación a los elementos del planteamiento del problema	127
5.4. Cuadros de cotejo	135
Conclusiones.....	151
Recomendaciones.....	152
Referencias	153
Anexos	160
Anexo 1. Cuadros de Cotejo	160
Anexo 2. Modelo de entrevista.....	165

Introducción

Las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes se configuran como beneficios fiscales que los mismos gozan por un periodo de tiempo determinado, por la norma específica que lo regula, o como sucede en la mayoría de casos por tiempo indefinido. Uno de los fines primordiales de la exención es incentivar a una cultura de tributación sin embargo la realidad dista del objetivo principal; en esta perspectiva es preciso referirse al poder tributario del Estado toda vez que surge la interrogante acerca de si estas inciden de alguna manera en el mismo, ya que las exenciones, muchas veces tergiversadas por los contribuyentes se traducen a un no ingreso de recursos al fisco colocando al Estado en una situación de desventaja pues transgrede su naturaleza respecto a su necesidad imperiosa de recaudar recursos para su propia subsistencia.

Por tanto, cualquier supuesto que menoscabe, represente un peligro latente o una limitación a este mediante la interpretación errónea de principios y aplicación de las leyes tributarias, claramente genera un conflicto jurídico, y puede ser objeto de análisis e investigación.

La pregunta de investigación planteada fue ¿Cómo inciden las exenciones otorgadas en la ley a los contribuyentes en el poder tributario del Estado?

La modalidad del presente trabajo según el artículo 2 del Instructivo de Tesis literal B, es Monografía, “el cual consiste en un trabajo de investigación documental con la aplicación de la metodología propia de este tipo de estudios; original en el enfoque o tratamiento que se le da al tema, y con un aporte jurídico de acuerdo al tipo de investigación.”¹

Para el efecto se trazó como objetivo general determinar la incidencia negativa de las exenciones otorgadas a los contribuyentes en el ejercicio del Poder Tributario. Y como objetivos específicos; analizar los límites al poder tributario del Estado; Comparar la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria

¹ Consejo de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Instructivo de tesis, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 2009. Pág. 3.

en España y Colombia y como aplicaría en el caso de Guatemala; Analizar las sentencias de la Corte de Constitucionalidad y la Sala de lo Contencioso Administrativo en las que se reconocen las exenciones establecidas en ley como derechos adquiridos.

La presente investigación abarca lo concerniente al Poder Tributario del Estado y el fenómeno que se está suscitando alrededor de la posible consideración de las exenciones otorgadas en ley como derechos adquiridos de los contribuyentes en materia tributaria, así como la incidencia que tienen las mismas en el poder tributario del Estado, mediante la realización de un análisis jurídico y normativo.

Uno de los obstáculos que se presentaron fue la poca accesibilidad por parte de 2 los profesionales titulares propuestos, por lo que se contó con la colaboración de 2 de los expertos suplentes propuestos, así como la falta de legislación de la teoría de los derechos adquiridos per se, en Guatemala, debido a que es un tema que se encuentra regulado de manera escasa.

Dichos límites fueron superados mediante un manejo correcto de los recursos humanos con los que se contaron, ya que se dio un aprovechamiento máximo de los acercamientos, suscitados con expertos en la materia, y en cuanto al ámbito legislativo, este fue explotado desde una perspectiva analítica y de derecho comparado.

A través de este trabajo de investigación se pretende brindar un esclarecimiento a la situación acerca de si las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes limitan el Poder Tributario del Estado, mediante un análisis jurídico, con el fin de dilucidar la situación de los contribuyentes y sus “derechos adquiridos” frente al Estado. Asimismo, este trabajo puede representar una herramienta de consulta en materia de Derecho Tributario para futuras investigaciones.

La investigación realizada es de tipo Jurídico descriptivo puesto que descompone y analiza el problema jurídico que representan las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes y la limitante que estos constituyen para el Poder Tributario del Estado; de la misma manera se aplicó la metodología jurídico comparativa con España y Colombia; países que representan un punto de referencia y comparación

respecto de los beneficios fiscales considerados como derechos adquiridos de los contribuyentes y la posición que ocupan los mismos en las legislaciones respectivas.

Para la elaboración del trabajo de investigación se utilizó como instrumento la entrevista, mediante la colaboración de profesionales expertos en materia tributaria, así como también magistrados de la Corte de Constitucionalidad, y funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el fin de dilucidar las diversas perspectivas y puntos de vista que se tienen al respecto de la consideración de los beneficios fiscales como derechos adquiridos de los contribuyentes y la incidencia de los mismos en el Poder Tributario del Estado, y así realizar un análisis jurídico y doctrinario.

Así mismo, se utilizaron como instrumentos cuadros de cotejo con las siguientes unidades de análisis, en el marco legal nacional: Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente. 31 de mayo de 1985 y sus reformas; Código Tributario Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91 y sus reformas; Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y su Reglamento, Decreto número 37-92 Congreso de la República de Guatemala; Ley del Impuesto al Valor Agregado, IVA; y su Reglamento, Decreto número 27-92, Congreso de la República de Guatemala; Ley Emergente para la Conservación del Empleo, Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala.

Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto número 29-89, Congreso de la República de Guatemala; Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, Congreso de la República de Guatemala;

En el marco de Derecho comparado las unidades de análisis de la legislación de España y Colombia: Constitución Española de 1978 Juan Carlos I de Borbón, Ley General Tributaria y sus reglamentos, Congreso de los Diputados; Ley 58/2003; Ley del Impuesto Sobre el Valor añadido, ley 37/1992, Congreso de los Diputados; Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas físicas, Ley 35/2006, Congreso de los Diputados.

Constitución Política de Colombia de 1991 y sus reformas 1997, Asamblea Nacional Constituyente y Congreso de la República de Colombia, Estatuto Tributario y sus reformas.

Capítulo 1

Poder Tributario

1.1. Antecedentes históricos

Para referirse al Poder Tributario del Estado es menester remontarse al origen histórico del mismo en Guatemala, iniciando con la civilización Maya, la cual se desarrolló en tres períodos, los cuales se conocen como: Preclásico el cual abarca desde el año 1000 a. C-300 d.C.; Clásico que va desde el año 300-900 y postclásico que corresponde del año 900-1520.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, de ahora en adelante (ICEFI), expone que “a partir de la evidencia arqueológica del período Clásico pueden establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia. En ese contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo. En el ámbito local, se supone que los señores recibían de los miembros del común tributo, principalmente en especie, por medio del trabajo en la agricultura y en las obras de construcción masiva.”²

El pago de dicho tributo se basaba en la organización social y jerárquica que caracterizaba a la civilización pues era el “señor”, que ostentaba el rango más alto en la pirámide y las elites locales, quienes recibían el tributo como signo de veneración y respeto, el mismo ayudaba a cubrir sus necesidades, sin que existiera, evidentemente, una reciprocidad con el pueblo, de esta manera se inicia con un sistema tributario que dista de la naturaleza del sistema actual.

De la misma manera el ICEFI continúa afirmando que en el período Postclásico “la naturaleza del contacto entre las unidades políticas autónomas frecuentemente derivaba en guerras, las cuales podían tener como consecuencia la alianza o la

² Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), *Historia de la Tributación en Guatemala*, Guatemala, Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), 2007, pág. 2.

derrota de una de las participantes. En el segundo caso, se esperaba que la unidad política vencida rindiera tributo a la vencedora. Parece ser que la relación guerra-conquista- tributo era parte fundamental del sistema económico maya y con el paso del tiempo fue adquiriendo mayor importancia para el sostenimiento de las elites y de la economía en general.”³

En este periodo el contexto social jugó un papel fundamental pues las guerras suscitadas entre las unidades políticas dieron una nueva perspectiva al concepto de tributo, toda vez que el mismo no era entregado únicamente a las elites sociales con el fin de satisfacer sus necesidades, sino también como ofrenda o regalo para la unidad política vencedora. Este nuevo matiz desvela que el tributo era considerado no como un elemento necesario para la sufragación del gasto público, sino como una dádiva del pueblo a sus superiores jerárquicos y/o a sus adversarios en tiempos de guerra.

Durante esta época el poder coercitivo para el cobro de tributo era ejercido por el gobernante maya, Halach- Uinic, quien gobernaba por mandato divino y por linaje hereditario, siendo esta la primera acepción de la idea de poder tributario en el territorio nacional, situación que cambiara con la llegada de los españoles a América.

El régimen colonial comprende de 1524 al año 1821, el ICEFI indica que (...) el proceso de conquista y colonización española de América supuso para la Corona un esfuerzo organizativo y administrativo de grandes dimensiones que implicó la creación de nuevas instituciones que facilitarían el control político y económico de las Indias, nombre con el que se conocieron los dominios españoles en el continente americano. (...).⁴

Con la llegada de los españoles, la conquista y la colonización, evidentemente hubo cambios estructurales, políticos, sociales, económicos y culturales, que tenían como fin primordial el sometimiento de la civilización maya al régimen de la Corona. La jerarquía social como era conocida cambió de manera abrupta, las elites ahora

³ Loc. Cit.

⁴ Ibíd. Pág. 2.

estaban conformadas por la monarquía española, los conquistadores y sacerdotes cristianos.

Además, plantea el ICEFI que “El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, que permitió al conquistador/colono, a la Corona y a la Iglesia católica asegurar los recursos que les permitieron, guardando las proporciones del caso, los ingresos necesarios para afirmar su presencia en la región. El tributo, reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva. El mismo era parte fundamental de la economía, servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo.”⁵

El tributo dejó de ser un regalo para la elites mayas y paso a ser una especie de ofrenda hacia la tiranía española, regida por los encomendadores, conquistadores etc., los indígenas eran constreñidos al pago del mismo, basándose en la únicamente en la “inferioridad” de su raza, es por esto que el autor indica que el sistema tributario se basaba en una política discriminatoria y regresiva, lógicamente en este contexto de explotación no existían principio alguno que regulara las bases de un sistema tributario justo. El incumplimiento del pago de tributo era inconcebible, sin importar epidemias, malas cosechas o desastres naturales, existían consecuencias.

De la misma manera el ICEFI expone que “En el Reino de Guatemala se implementaron los mismos impuestos que en el resto del continente y la real hacienda contabilizaba una veintena de ramos comunes (impuestos destinados a cubrir los gastos de funcionamiento de la administración local) y alrededor de quince de los llamados ramos particulares (usualmente con un destino concreto). Entre los primeros, los más importantes en lo que a ingresos se refiere fueron el tributo y la alcabala. Les seguía el quinto real y otros de menor cuantía, como el papel sellado,

⁵Ibíd. Pág. 3-4.

el aguardiente y la pólvora. Los ramos particulares incluían todos los ingresos que pertenecían por derecho a la Corona.”⁶

Según el ICEFI “A finales del siglo XVIII, las recaudaciones de los monopolios del Estado, especialmente el tabaco, empezaron a subir sostenidamente llegando a constituir, en el último quinquenio del período colonial, la principal fuente de ingresos. El desorden burocrático y la mala administración de los recursos existentes llevaron eventualmente al endeudamiento y a una permanente crisis fiscal, que no pudo ser solucionada por las reformas borbónicas de finales del siglo XVIII.”⁷

Poco a poco el sistema tributario durante el régimen colonial fue afianzando sus bases, apareciendo el término “impuesto”, gravamen que se estableció a diversos bienes de consumo de los españoles, el tributo como se conocía anteriormente, paso a tomar el nombre diezmo el mismo era enterado a la Corona española y formaba parte del sistema tributario y económico del Estado, únicamente se encontraban afectos los indígenas por lo que se puede deducir que las bases de discriminación y regresión continuaban sin embargo ahora también los españoles debían contribuir; y se crean instituciones encargadas de la administración de lo recaudado.

Se empiezan a sentar las bases del poder tributario del Estado, cuyo sostenimiento erradicaba en los ingresos del pago de impuestos por parte de los españoles y el pago del diezmo por parte de los indígenas, el mismo era ejercido por la elite española en representación de la Corona, quienes como se mencionó anteriormente imponían el pago del mismo de manera coercitiva. En este periodo se observa también el origen de una crisis fiscal por el mal manejo de los recursos, situación que no es muy distante a la actual; según el ICEFI este escenario fue un factor determinante para la búsqueda de la independencia de la Corona española.

La época independiente de Guatemala tuvo lugar en el año 1821 al año 1944, el ICEFI expone que (...) El sistema impositivo federal destinó al sostenimiento de la

⁶ *Ibíd.* Pág. 5.

⁷ *Loc. Cit.*

República los ingresos provenientes del monopolio del tabaco, alcabala marítima, correos y pólvora. Los ingresos de estas cuatro rentas no llegaban completos o simplemente no llegaban, pues las autoridades locales cobraban los impuestos, pero no los remitían a la caja central. Ante la escasez de ingresos, la práctica del préstamo forzoso a particulares y a entidades internacionales de crédito se volvió común para satisfacer las necesidades más urgentes de la República. (...) ⁸

Es preciso mencionar que los impuestos establecidos en la colonia, para la época independiente se encontraban destinados para un fin específico, los mismos eran de carácter fiscal e indivisible pues de los ingresos obtenidos se sufragaban los gastos estatales. Siendo esta la única clase de tributos que existía.

Durante el gobierno de Mariano Gálvez pues se tomaron varias medidas para fortalecer la hacienda pública del Estado de Guatemala. Los ingresos por concepto de alcabala, tabaco, aguardiente y chicha eran los más importantes, aunque el contrabando tenía un impacto negativo en las rentas, situación que en el tiempo ha persistido, constituyendo siempre un impacto negativo no solo en las rentas sino en los ingresos generales del Estado. En el gobierno de Mariano Gálvez se aprobó el reglamento para la administración de las rentas del Estado, que introdujo una tasa del 4 por ciento en las ventas y trueques de todos los frutos y efectos que se comerciaran en el territorio, con algunas excepciones. Sin embargo, estas medidas no lograron que los ingresos fueran suficientes para cubrir el gasto público.

El gobierno de Mariano Gálvez representó sin lugar a dudas una etapa significativa para la tributación en Guatemala, pues se promulga el primer reglamento que tiene como fin la administración de las rentas percibidas por el Estado para su sostenimiento, asimismo se crea la primera tasa con un tipo impositivo del 4% a todos los efectos comerciados en el territorio, Esto representa una clase nueva de tributo para el Estado.

⁸ *Ibíd.* Pág. 5

Asimismo, durante este periodo se da la abolición del diezmo, a pesar de esto la aplicación de principios seguía siendo precaria por no decir nula, pues debido a la necesidad de ingresos, el Estado se vio forzado a recurrir a la contribución directa, y esta se basaba únicamente en la edad y sexo del contribuyente, por lo que de alguna manera la discriminación aún se encontraba presente. Sin embargo, la figura del Estado como tal ya se hallaba establecida y con ella el poder tributario dejó de ser un tema meramente arbitrario ejercido por las elites para convertirse en una facultad propia del Estado.

Con la caída del gobierno de Gálvez y la disolución de la Federación Centroamericana, se instauraron 5 repúblicas centroamericanas, según con el ICEFI, “Los treinta años posteriores corresponden a un período de gobierno conservador (1838-1871). La Asamblea Constituyente promulgó en diciembre de 1839 la Declaración de los derechos del Estado y sus habitantes. En este documento pueden encontrarse los elementos fundamentales del conservadurismo que imperó en los siguientes treinta años. Las obligaciones de los ciudadanos respecto a los impuestos se definieron así: “todos igualmente están obligados a contribuir para los gastos públicos; más las contribuciones deben ser generales, y calculadas de modo que cada cual concorra al sostén de la administración, según su respectiva posibilidad”.⁹

Con la declaración de los derechos del Estado y sus habitantes en esta época, también se hacen presentes algunos de los principios tributarios que operan actualmente en el sistema tributario del país. Con el establecimiento de la obligación de contribuir de manera general y calculada, el espíritu de la norma contenía los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva, sin embargo, las bases discriminatorias y sesgadas continuaban presentes en la sociedad.

La Superintendencia de Administración Tributaria, de ahora en adelante (SAT), indica que (...) la situación hacendaria durante el período conservador no varió pues

⁹ *Ibíd.* Pág. 6

el erario siguió teniendo en la alcabala y las bebidas embriagantes sus principales fuentes de ingresos, la administración de rentas se organizó en 1840. Los ingresos ordinarios estaban constituidos por la alcabala marítima, la alcabala interior del 2% y 4%, los ramos de aguardiente y chicha, impuestos sobre papel sellado, carne y venta de tierras, el estanco de nieve y el asiento de gallos. (...) ¹⁰ no obstante debido a la crisis financiera enraizada desde años atrás los recursos obtenidos no eran suficientes para sufragar el gasto público, por lo que el gobierno tuvo que recurrir a préstamos voluntarios, para el financiamiento del Estado.

Así mismo señala la SAT que “con la expansión gradual del cultivo del café se fue constituyendo un grupo social dispuesto a defender sus intereses, que encontraría en la revolución de 1871 la respuesta a sus necesidades urgentes, dicho fenómeno reorientó la actividad económica y modificó las relaciones sociales a largo plazo esta transformación también trajo consigo medidas relacionadas con el orden fiscal.” ¹¹

Continua exponiendo que (...) Durante los 2 años en que Miguel García Granados ocupó la presidencia, se tomaron diversas medidas de carácter tributario; a) se puso fin al monopolio privado de aguardientes y se establecieron cuotas mensuales sobre la destilación y venta a los mismo; b) se crearon impuestos por derechos de exportación y se gravaron ciertos productos; c) se crearon o modificaron algunos tributos entre ellos la alcabala; d) se decretó el impuesto denominado “contribución urbana, que estableció un gravamen del 5% sobre la renta que anualmente produjeran o pudieran producir las casas, tiendas, o almacenes dentro del poblado, el primer impuesto directo establecido en muchos años. Se consolidaron como impuestos principales los aranceles a la importación y los impuestos sobre bebidas alcohólicas. (...) ¹²

¹⁰ Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), *Historia de la Tributación en Guatemala, desde los mayas hasta la actualidad, Sinopsis*, Guatemala, SAT, 2012. Pág.13.

¹¹ Loc. Cit.

¹² Ibíd. Pág. 15.

Con el establecimiento de la cuota mensual sobre la destilación, venta del aguardiente, y la “contribución urbana” se sentaron las bases para gravar producción, consumo, y rentas obtenidas, impuestos que el día de hoy se conocen como Impuesto Sobre la Renta (ISR) e Impuesto de Valor Agregado (IVA), así mismo aparece en la escena del sistema tributario guatemalteco una nueva clase de tributo, el impuesto directo, teniendo como fin gravar de manera concreta a las personas que realizaban el hecho generador establecido. No obstante, las disposiciones tomadas respondían más a las urgencias económicas del Estado, no a un plan de gobierno como tal.

Durante la administración de Justo Rufino Barrios, indica la SAT que (...) se llevó a cabo la reforma tributaria de 1881, que produjo el primer Código Fiscal de Guatemala, decreto no. 263. La importancia de este decreto es que implicó una reforma tributaria al establecer en una de sus secciones la estructura impositiva que debería regir en adelante, aunque no la alteró esencialmente pues el Código reguló los impuestos tradicionales. (...) ¹³

La promulgación del Código Fiscal representó un paso importante para el país, toda vez que fue el primer cuerpo normativo que establecía las bases de la tributación, así como también la regulación de la relación Estado-contribuyente. Posterior a la gestión de Justo Rufino Barrios el régimen liberal continuó gobernando Guatemala, se implementaron impuestos a las exportaciones durante el gobierno de Manuel Lisandro Barrillas lo que generó cierta estabilidad para el sistema tributario.

De la misma manera, la SAT afirma que (...) la administración de José María Reina Barrios implementó una política fiscal vulnerable y corta, que se enfocó en la reforma al Código Fiscal, la medida fiscal más importante de su período fue decretar, en febrero de 1894, una Ley de Contribuciones que reformó algunas de las leyes contenidas en el Código Fiscal de 1881. Los gobiernos liberales tomaron algunas medidas para estimular y proteger la industria nacional. Estas medidas se

¹³ Loc. Cit.

materializaron principalmente a través de la protección arancelaria y los incentivos fiscales, aunque estas providencias obedecieron a necesidades puntuales de dos industrias que surgieron en la época: tejidos y cerveza. (...) ¹⁴

Surge la figura del incentivo fiscal, así como la protección arancelaria, no obstante, las mismas no responde a una política de comercialización e industrialización que favorezca la economía del país, generando una cultura tributaria, sino a la materialización de intereses particulares y el beneficio a cierto sector de la población, situación que no es diferente a la actual. Por lo que en lugar de generar un avance en el sistema tributario guatemalteco se estableció una política tributaria enfocada únicamente a problemas de corto plazo y errática que llevo al país a una situación crítica.

A inicios del siglo XX el totalitarismo volvió al territorio nacional teniendo como exponentes a los dictadores Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico, el primero, según la SAT, “heredó la crisis fiscal y una seria inflación de su antecesor. Una de las primeras medidas tributarias fue aumentar los derechos de importación. El aumento regía a todas las mercancías, sin distinción alguna. En 1899 se gravaron con derechos de exportación 4 artículos, estas medidas no se vieron reflejadas en la economía nacional, sin embargo, ayudaron a la consolidación de los impuestos aplicados a las exportaciones. Estas acciones se pueden observar a finales de 1920 en donde estos impuestos representaron una porción mayor de la carga tributaria.”¹⁵

El gobierno de Jorge Ubico inició en 1931 y finalizó en 1944, en él se inició un proceso de diversificación de la base impositiva, continúa indicando la SAT, que (...) comenzaron a aplicarse otros impuestos, adicionales a los que gravan las importaciones, bebidas alcohólicas y las exportaciones, ello incidió en un crecimiento moderado del impuesto al timbre y de impuestos selectivos, incluyendo

¹⁴ Ibíd. Pág. 16.

¹⁵ Loc. Cit.

al aplicado al tabaco y los que gravaron los combustibles y la circulación de vehículos. (...) ¹⁶

La variación de la base impositiva trajo consigo una nueva gama de impuestos que aún forman parte del sistema tributario guatemalteco, pero que han evolucionado de manera paulatina con el pasar de los años, por ejemplo, el impuesto de circulación de vehículos puede tomarse como un antecedente tanto de la Ley de Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y el impuesto mismo, como del Impuesto Específico a la Primera Matricula de Vehículos Terrestres, IPRIMA.

El Periodo contemporáneo de Guatemala abarca desde 1944 al 2006, una serie de acontecimientos sociales marcaron esta etapa, la revolución del 20 de octubre de 1944 fue el primero de ellos. Encabezada por un triunvirato que tenía como objetivo retomar el orden constitucional del país. El primer gobierno revolucionario fue el de Juan José Arévalo Bermejo, cita la SAT que (...) el sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles, la administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión. (...) ¹⁷ sin embargo la reorganización administrativa y las tan necesitadas reformas tributarias no lograron concretarse en los gobiernos revolucionarios.

Luego del declive de los gobiernos revolucionarios el país volvió a ser gobernado por militares, el primero de ellos, Carlos Castillo Armas, durante su administración el sistema tributario no tuvo mejoras sostenibles, fue hasta su muerte y posterior nombramiento de Miguel Ydigoras Fuentes que se pudo materializar la reforma tributaria que consistió en la inserción del Impuesto Sobre la Renta, el ICEFI menciona que existió oposición por parte del sector privado, concretamente el

¹⁶ Ibíd. Pág. 19.

¹⁷ Loc. Cit.

CAFIC y la prensa no obstante el decreto 1559 fue promulgado por el Congreso de la República en noviembre de 1962.

Ydigoras Fuentes continuó estableciendo medidas tributarias, sin lugar a dudas la más riesgosa fue de conformidad con la SAT (...) la liberalización del comercio intra centroamericano, al cual se le dejó de aplicar aranceles, y los incentivos fiscales a la industria y producción agrícola y pecuaria, consistentes en exenciones y exoneraciones más amplias que en el pasado. (...) ¹⁸ esta medida tuvo una seria incidencia en los ingresos del Estado, los cuales se encontraban mayormente sustentados por los aranceles y derechos a importación y exportación, así mismo esta serie de exenciones y exoneraciones representó una merma en el nuevo impuesto sobre la renta, las repercusiones fueron persistiendo en el tiempo y desembocaron en una crisis que se iría heredando de administración en administración.

En los años venideros se efectuaron una serie de reformas tributarias, entre 1970 y 1982 se sucedieron los gobiernos militares de Carlos Arana Osorio, Kjell Laugerud y Romeo Lucas, según el ICEFI “durante esta primera etapa de gobiernos militares la carga tributaria aumentó transitoriamente y luego se desplomó. El golpe de estado de 1982 puso fin al gobierno de Lucas García, y le sucedió el gobierno de facto Efraín Ríos Montt, debido a la crisis económica en 1983, el gobierno planteó una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto indirecto, el IVA, promulgado mediante Decreto ley 72-83. La reforma no logró detener el desplome de la carga tributaria que llegó a situarse por debajo del 6% una de las menores de la historia.” ¹⁹

La implementación del nuevo Impuesto al Valor Agregado ciertamente encontró oposición en el sector privado sin embargo esto no detuvo su promulgación, otro aspecto importante de la época es la caída de la carga tributaria, registrándose como una de las más bajas de la historia, no obstante, en el año 2014, durante la

¹⁸ *Ibíd.* Pág. 21

¹⁹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), *Óp. Cit.* Pág. 12.

administración del ex presidente Otto Pérez Molina, de acuerdo con la estadística del Banco de Guatemala, la carga tributaria llegó a 5.3%, siendo este el nuevo porcentaje más bajo de la historia.

En gobierno de Álvaro Arzú en 1996, debido a la crisis tributaria que se venía acarreado fue necesaria la implementación del Impuesto Sobre Inmuebles IUSI, así como también la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, ente que se encargaría de lidiar con todo tema relacionado con el régimen tributario. Uno de los aspectos fiscales importantes tomados en durante el gobierno de Alfonso Portillo fueron las reformas fiscales que elevaron el tipo impositivo del Impuesto al Valor Agregado de 10% a 12%.

Según la SAT “de 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó mientras que a partir del 2004 se redujo levemente. En el año 2006 se alcanzó una carga tributaria del 11.8%. En este período continuó consolidándose el IVA como fuente de ingresos más importante. A ello también contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, con la creación de la SAT y la ley anti-evasión. Sin embargo, persisten algunas debilidades que no han permitido que la carga tributaria aumente significativamente, primero aumentaron las exenciones y exoneraciones otorgadas como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía. Esto significa que el crecimiento económico, especialmente en la producción y exportaciones no se refleja en mayor tributación.”²⁰

Se puede concluir que el poder tributario nace y se fundamenta como tal, al momento de la estructuración de un Estado per se, evolucionando desde la civilización maya hasta lo que actualmente se conoce como Poder Tributario del Estado, de la misma manera el sistema tributario guatemalteco ha ido evolucionando paulatinamente a lo largo de la historia, estableciéndose como hoy en día se conoce.

²⁰ Superintendencia de Administración Tributaria SAT, ÓP. Cit. Pág. 21.

1.2. Diferencia entre poder y competencia tributaria

Para Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez cuando (...) se plantea que el Estado necesita una serie de medios para satisfacer sus necesidades de carácter público en vías a la realización de sus fines, y que los particulares tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos, se está ante una realidad que el derecho debe instrumentar para dejar establecida nuestra obligación, y la facultad del Estado para exigir su cumplimiento, es en este momento cuando surge el poder tributario del Estado, el cual proviene del poder de imperio de cada cual como entidad de derecho.(...)²¹

En ese contexto se puede decir que es mediante el poder coercitivo del Estado que se constriñe a sus habitantes a contribuir con los gastos públicos, necesarios para el desarrollo de sus actividades, por medio de tributos emanados de la riqueza de cada contribuyente, la obligación se encuentra plasmada en el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, como una obligación cívica de todos los habitantes del territorio guatemalteco, en observancia con los principios tributarios que tienen como fin evitar las arbitrariedades e injusticias emanadas de la autoridad.

En Guatemala el término “impuestos” se implementó durante la época de la colonia, como se señaló anteriormente, en donde se iniciaron las bases de un sistema tributario burdo, que tenía como fin no solo la satisfacción de las necesidades de las elites sino también el sostenimiento del Estado mismo. Fue en este momento histórico en el cual el concepto del tributo evolucionó y dejó de ser una simple ofrenda y pasó a tomar un rol importante en la economía estatal, a nivel institucional y no solo comercial.

No obstante, la evolución y establecimiento del poder tributario, el término, para muchos autores ha representado un verdadero problema semántico, tal como puntualiza Delgadillo Gutiérrez “la terminología que se ha utilizado para denominar

²¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México, PAC. 2da edición, 1986. Pág. 45.

al fenómeno por el cual el Estado puede establecer de manera general la obligación de contribuir con los gastos públicos, ha dado lugar a una serie de confusiones, ya que algunos autores van más allá de la esencia del poder en sí. Así encontramos que se le ha denominado “Potestad tributaria”, “potestad impositiva”, “poder fiscal”, “poder de imposición”, etc.”²²

La primera distinción a la que se debe abordar es la referente a la potestad tributaria y competencia tributaria; para el efecto Delgadillo Gutiérrez indica que “Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la organización y funcionamiento de sus órganos legislativos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de mediada en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.”²³

En ese mismo orden de ideas Delgadillo afirma que “nos encontramos que el poder tributario del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido. De lo anterior se puede concluir que la potestad tributaria es ejercida por los órganos a los que se le atribuye expresamente, en este sentido la misma se expresa en la Norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activos y pasivo de la relación jurídica.”²⁴

Mario Esparza Ortiz define la potestad tributaria como “La atribución legal que ejerce el Estado a través del poder legislativo para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto

²² Loc. Cit.

²³ Loc. Cit.

²⁴ Ibíd. Pág. 46.

público, el cual debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia.”²⁵

Esparza Ortiz continúa aseverando que el (...) Poder Legislativo es el titular de la potestad tributaria, ya que constitucionalmente es el facultado para crear leyes, y es precisamente en las leyes en donde se deben establecer las contribuciones, este poder, culmina con la emisión de la ley en la cual se materializa; mientras que el Poder Ejecutivo compete la aplicación de las mismas; y al Poder Judicial corresponde el control constitucional del mismo. El fin último de la potestad tributaria es la satisfacción de las necesidades colectivas mediante el gasto público. (...)”²⁶

En Guatemala la potestad tributaria se encuentra regulada en los artículos 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala en el cual se le otorga exclusivamente al Congreso de la República la potestad de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y en observancia a los principios de justicia y equidad tributaria, así como determinar las bases de la recaudación. Bajo este precepto se puede observar que como lo afirma Delgadillo Gutiérrez y Esparza Ortiz, la potestad tributaria es ejercida de manera discrecional por el Organismo Legislativo.

Una vez definida la potestad tributaria es necesario hacer referencia a la competencia tributaria, pues surge la incógnita acerca de si las mismas son sinónimos, a lo que Delgadillo Gutiérrez acertadamente señala que “cuando se habla de ejercicio de la competencia tributaria no implica que se esté desconociendo el poder del Estado, sino que ratifica la existencia del poder público que, por el sometimiento de sus órganos y contribuyentes, permite la existencia de la relación jurídico tributaria como resultado de la aplicación del Derecho, que es su más clara manifestación.”²⁷

²⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Mario Esparza Ortiz, *la potestad tributaria en el Régimen Federal mexicano frente al poder financiero autonómico español*. México, 2006. https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/14/Becarios_014.pdf. 27/04/2016.

²⁶ *Ibíd.* Pág. 8.

²⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Óp. Cit.* Pág. 47.

Dino Jarach considera que “la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que a actividad administradora de las contribuciones carece de la connotación de potestad en virtud de que no existe una relación de poder sino un sometimiento a la norma, tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria”.²⁸

Carlos Giuliani Fonrouge apunta que “el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma, es decir ejercitarlo, por parte de la autoridad administrativa, en el plano material la cual se denomina “competencia tributaria”, de modo tal que la potestad y competencia tributaria pueden coincidir, pero no es forzoso que así ocurra, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real la otra. Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario. El poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado, pero el poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas puede transferirse y otorgarse a entes paraestatales o privados.”²⁹

Por tanto cuando se hace mención a la potestad tributaria, Delgadillo Gutiérrez señala que (...) nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando mencionamos la competencia tributaria nos estamos refiriendo a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado, por lo que se puede inferir que esta es una facultad general, abstracta para la actuación de órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.(...)³⁰

Como se mencionó anteriormente el artículo 171 y 239 regulan la potestad tributaria, la cual corresponde de manera exclusiva al Congreso; la competencia tributaria por otro lado es la potestad que se le otorga a los órganos públicos del Estado, en el

²⁸ Jarach Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial: Liceo Profesional CIMA. 1996. Pág. 23.

²⁹ Fonrouge, Carlos Giuliani. *Derecho Financiero* . Volumen I, Buenos Aires Argentina : Depalma , 1997. Pág. 337.

³⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Óp. Cit. Pág. 47 y 48.

caso de Guatemala, la distinción entre estas dos figuras no representa mayor dificultad teóricamente.

Tal y como sucede en otros países a través de ese poder del Estado se crean instituciones específicas para el recaudo de los tributos y en Guatemala el Congreso de la República de Guatemala crea bajo el Decreto número 1-98 la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad descentralizada, en la cual el Estado delega las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos con independencia económica, funcional y administrativa. La misma cuenta con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional con el fin de alcanzar sus objetivos

Siguiendo la línea de lo indicado por Giuliani Fonrouge se puede determinar que en efecto en Guatemala se hace una distinción teórica entre competencia y potestad, por cuanto la SAT, , es una entidad que se encuentra dotada de competencia, pero no de poder tributario; y es esta quien materializa la norma tributaria emanada del Congreso a fin de que el Estado cuente con los recursos necesarios para la prosecución de sus fines, en consecuencia la Administración Tributaria no aprueba las leyes tributarias ni dirige la política tributaria, únicamente la ejecuta.

1.3. Concepto de Poder Tributario

Delgadillo Gutiérrez indica que el poder tributario es “La facultad del Estado para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los particulares, y la facultad para determinar, de manera particular, las cargas de cada contribuyente. El Estado en uso de su poder de imperio establece las contribuciones necesarias, y que los particulares, sometidos a ese poder deben participar con una parte de su riqueza.”³¹

Para Giuliani Fonrouge “La expresión poder tributario significa la posibilidad Jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar “normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías

³¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Óp. Cit. Pág. 45.

de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario, es en suma la potestad de gravar”.³²

Perfecto Yebra Martul Ortega señala que “El poder tributario consiste en la facultad originaria propia del Estado de establecer tributos, dentro de los límites fijados por las leyes respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción y la posibilidad de exigirlos de manera coercitiva; el mismo no puede ser arbitrario ya que la base legal es un requisito indispensable en todo momento; es decir que el Estado para ejercer dicho poder imperiosamente debe de someterse a la norma jurídica que le concede la facultad.”³³ De conformidad con lo señalado por los diferentes autores se puede concluir que el poder tributario es la facultad que posee el Estado, de manera exclusiva para establecer coercitivamente tributos a cargo de los particulares, dentro de los límites regulados por la ley y los principios tributarios, con el objeto de recaudar los recursos necesarios con el objeto de cumplir con el fin último del Estado que es el bien común, tal y como lo establece el artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.3.1. Naturaleza Jurídica del Poder Tributario

Existen dos posturas que abordan lo concerniente a la naturaleza jurídica del poder tributario, la primera indica que el poder tributario proviene de la soberanía y una segunda señala que este emana del Estado como entidad de derecho internacional.

En cuanto a la primera Martul- Ortega indica que “si la facultad del Estado para organizar su sistema financiero es designada por la doctrina como “poder”, no es infrecuente tampoco la utilización de la expresión “soberanía”, en este caso concreto “soberanía financiera”; si el poder financiero es una manifestación de la soberanía política, no tiene por qué haber inconveniente en designar este poder como soberanía financiera. El Estado para desarrollar sus fines, satisfacer necesidades colectivas, incurre en una serie de gastos, los cuales de una forma u otra deben ser

³² Fonrouge, Carlos Giuliani. Óp.Cit. Pág. 325 y 337.

³³ Martul-Ortega, Perfecto Yebra. *El Poder Financiero, Equilibrio entre los poderes Financieros* . Madrid España, Editoriales del Derecho Reunidas , 1977. Pág. 2, 4 y 8.

cubiertos por entradas monetarias; ingresos públicos; los cuales realiza mediante la atribución del poder financiero y los preceptos que fijan este poder los recoge el texto constitucional.”³⁴

En la misma línea Martul- Ortega continúa señalando (...) que el poder financiero es eminentemente jurídico y como parte de la soberanía política, se encuentra siempre formalmente recogido, en mayor o menor extensión, en los textos constitucionales, los cuales designan a los titulares del mismo, los órganos encargados de ejercerlo, la materia que abarca y el rango jurídico de la norma por la que se regulará dicha materia. Se materializa a través del poder legislativo, mediante la emisión de leyes es decir crea Derecho financiero, el cual no es más que el resultado del empleo por el legislativo del poder financiero que la Constitución le ha otorgado. Por lo tanto, la característica principal de la misma será la obligatoriedad y los efectos del procedimiento para su realización, voluntaria o coercitivamente, siguen el trámite trazado por el ordenamiento positivo vigente. (...) ³⁵

Fonrouge por otro lado señala que “la doctrina germánica considera, por lo común, que el poder tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, en términos generales; por su parte entiende que la soberanía impositiva es una parte de la soberanía estatal general. Sainz de Bujanda, citado por este autor, define la soberanía fiscal como “aspecto o manifestación de la soberanía financiera, y la misma constituye una parcela de la soberanía del Estado.”; estos autores fundamentan el derecho estatal de exigir contribuciones, en la soberanía.” ³⁶

Fonrouge continúa citando a Bielsa he indica que “ha combatido el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario, pues considera que la soberanía es política, antes que jurídica y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional; por otra parte, la soberanía es una e indivisible y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo y no se refleja en las actividades

³⁴ *Ibíd.* Pág. 16, 20.

³⁵ *Ibíd.* Pág. 75-76.

³⁶ Fonrouge, Carlos Giuliani. *Óp. Cit.* Pág. 326.

del Estado sino en la Constitución. A su juicio el Estado no debe ni tiene que invocara a la soberanía; le basta su poder de imperio, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno, para justificar el poder tributario.”³⁷

La segunda postura, expuesta por Fonrouge y Bielsa es la más acertada, la naturaleza jurídica del poder tributario del Estado radica en el poder de impero del mismo, como entidad de derecho internacional, pues es inherente a este, otorgándole así carácter permanente; la misma es ejercida de manera exclusiva por el Congreso de la República quien es el encargado de modificar o derogar tributos y obliga de manera coercitiva a las personas a que contribuyan con el gasto público, asimismo es el único con la potestad para eximir o desgravar a los contribuyentes de la carga tributaria, toda vez que el Presidente de la República únicamente puede exonerar multas y la Superintendencia de Administración Tributaria no tiene esta facultad por lo que para efectos del sistema tributario en Guatemala esta postura es la que más se asemeja.

1.3.2. Características

Fonrouge indica que las características esenciales del poder tributario son las siguientes; Abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable; se desarrollarán a continuación:

1.3.2.a. Abstracto: Porque el Estado puede poseer este poder, aún sin materializarlo, esta característica hace referencia a que el poder tributario es indeterminado, el mismo subsiste sin necesidad de que exista una ley que lo establezca, es decir la materialización es complementaria.

1.3.2.b. Permanente: El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, por lo que el carácter permanente del poder tributario indica la estabilidad y persistencia a través del tiempo, no se agota y dura lo que dure el Estado.

³⁷ *Ibíd.* Pág. 327-328.

1.3.2.c. Irrenunciable: El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir, por lo que los órganos del Estado y o quienes lo integren carecerían del derecho de renuncia.

1.3.2.d. Indelegable: Porque no puede delegarse en un tercero el poder del Estado y es necesario aclarar que el Artículo 239 constitucional establece de manera concreta es que es facultad exclusiva del Congreso de la República la creación de tributos, el Ejecutivo según el artículo 183 r) de la constitución únicamente podrá exonerar multas recargos a los contribuyentes, no así determinar impuestos.

1.4. Clases de Poder Tributario

Como ya se indico con anterioridad, el poder tributario es de suma importancia para la existencia y subsistencia del Estado como tal, es por esto que la Constitución Política de la República de Guatemala regula los organismos que desempeñan funciones necesarias para la materialización de dicho poder, y otorga la facultad de crear y recaudar las contribuciones necesarias para la prosperidad de la nación. Fonrouge señala que “Esto ha conducido a examinar la naturaleza de esos entes jurídicos y, con mucha frecuencia, a establecer la existencia de categorías de potestad tributaria: es así como se habla de poder originario y poder delegado o derivado; según la doctrina Suiza.”³⁸

1.4.1. Poder originario

Describe Fonrouge que “Tanto la nación como los municipios tienen poder originario o inherente, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país.”³⁹

³⁸ *ibíd.* Pág. 334.

³⁹ *Ibíd.* Pág. 335.

Así mismo Martul – Ortega hace referencia a la teoría italiana la cual puntualiza que la “potestad originaria es aquella que encuentra en sí misma su propio fundamento, dado que la potestad tributaria está entre las potestades fundamentales del Estado, poder de emanar leyes para la imposición de los tributos.”⁴⁰

En Guatemala la distribución del poder tributario se encuentra plasmada en la Constitución de la Política de la República de Guatemala, el artículo 239 atribuye la facultad exclusiva de decretar impuestos al Congreso de la República. De la misma manera el Artículo 183 literal r, en su parte conducente regula que la función del Presidente de la República de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes.

De la misma manera el artículo 253 inciso b, Constitucional aborda lo referido a la “Autonomía Municipal. Los municipios de la República de Guatemala, son instituciones autónomas. Entre otras funciones les corresponde: b) Obtener y disponer de sus recursos. El artículo 255. Del mismo cuerpo normativo establece los “Recursos económicos del municipio. 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.”⁴¹

El poder originario es emanado por el ente máximo, cuyas facultades se encuentran establecidas de manera constitucional y se considera como único competente para la realización de dicha tarea, tal es el caso del Órgano Legislativo, la facultad del Ejecutivo para exonerar multas y la capacidad de las municipalidades para la creación de tasas y contribuciones.

⁴⁰ Ibíd. Pág. 11.

⁴¹ Loc. Cit.

1.4.2. Poder derivado

Martínez-Carrasco indica que “Más que la distinción poder originario-poder derivado, lo que sí existe es una diferencia en los límites. Así, interesa destacar la rotundidad y el énfasis puesto por el legislador constituyente en el poder tributario estatal, al predicar del mismo su carácter originario y su titularidad exclusiva.”⁴²

Por otro lado, Martul- Ortega continúa afirmando que dentro de la teoría española (...) El poder derivado es aquel que se otorga a las entidades por medio de una ley ordinaria, y utiliza los mecanismos preceptuados en ella para el establecimiento y aplicación de los tributos autorizados por la misma a los entes locales. Este poder tiene una estrecha relación con el poder financiero en razón a la materia. La doctrina italiana por otro lado describe a la potestad derivada como aquella que es expresamente conferida por parte del Estado mediante Leyes. (...)⁴³

Para Martul- Ortega la teoría española realiza una distinción frecuente entre poder originario y poder derivado, para el efecto “la distinción se realiza en base al grado jerárquico de las normas, que confieren el poder. Gozarían de un poder financiero originario aquellos entes cuyo poder les venga otorgado directamente por la Constitución. Este podrá ser más o menos amplio según lo dispuesto constitucionalmente a favor del ente público en cuestión.”⁴⁴

Se puede señalar que la diferencia entre poder originario y derivado, reside en la norma que lo regula, por ejemplo al Congreso de la República corresponde la facultad exclusiva de crear impuestos, y dicha atribución se encuentra contenida en la Carta Magna, por lo que se puede establecer que ostenta de un poder originario, mientras que el poder derivado proviene de

⁴² Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel. *Derecho Financiero y Tributario I*. Madrid España, Reus, 2014. Pág. 13.

⁴³ Martul- Ortega Perfecto Yebra. Óp. Cit. Pág. 63.

⁴⁴ *Ibíd.* Pág. 60.

leyes ordinarias, por ejemplo la delegación a las municipalidades de crear tasas.

Bajo los preceptos indicados y las nociones señaladas de poder originario y poder derivado, se puede inferir que si bien es cierto en Guatemala existen entes que llevan a cabo la actividad recaudadora, además del Congreso de la República y el presidente, los mismos se encuentran investidos por un mandato constitucional, por lo tanto no se puede hablar de un poder derivado como tal, ya que ninguna ley ordinaria otorga potestad a un órgano para ejercer dichas funciones, únicamente complementan el texto constitucional. Tal es el caso de las municipalidades, el artículo 253 b citado anteriormente confiere a las municipalidades una facultad en el ámbito tributario y el artículo 72 del Código Municipal especifica las atribuciones a desarrollar.

El poder derivado, para algunos autores, está presente en países estructurados en Federaciones, pues existe un verdadero dilema entre la autonomía de cada una de las provincias y la titularidad del poder tributario, sus alcances, y límites; tal es el caso de los Estados Unidos de América, en donde se puede apreciar una clara diferencia entre el taxing power y el police power, situación distante a la de Guatemala debido a que el Estado se rige a través de un sistema de República unitario, lo que significa que se encuentra sometido a un solo órgano central.

1.5. Límites del Poder Tributario del Estado

Todo poder necesita límites que regulen su actuar y prevengan la comisión de futuras arbitrariedades en su nombre, el poder Tributario del Estado no es una excepción, Delgadillo Gutiérrez indica que “El ejercicio de la potestad tributaria reservado por el Estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares.”⁴⁵

⁴⁵ Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Óp. Cit. Pág. 54.

Martul- Ortega señala que “Algunos de estos límites revisten un carácter que cabe denominar de marcadamente político y son principalmente las autolimitaciones que un Estado establece de su poder financiero con relación a otro Estado. Son limitaciones establecidas libremente en virtud de la soberanía de que goza un Estado. El poder financiero se halla limitado jurídicamente. Son aquellos límites que para evitar un exceso de poder han llevado a profundizar en la polémica de la causa jurídica del impuesto o que resultan de las normas constitucionales, y que pueden dar lugar a la impugnación de las normas financieras anticonstitucionales.”⁴⁶

Masbernat Muñoz infiere que “que la potestad tributaria está sujeta a ciertos límites, pero, como se ha dicho, cada autor desarrolla ideas más o menos diferentes y tratan de crear su propia sistemática al respecto. Alguno clasifica los límites en jurídicos, políticos e internacionales. ”⁴⁷

Existe una diversidad de límites abordados por los autores; por ejemplo, Martul-Ortega indica (...) que existen límites propiamente jurídicos, son aquellos que para evitar un exceso de poder han llevado a profundizar en la polémica de la causa jurídica del impuesto o que resultan de las normas constitucionales y que pueden dar lugar a la impugnación de las normas financieras anticonstitucionales. La existencia de límites constitucionales son sin duda alguna los más importantes. Estos límites emanados de la constitución hacen que el poder financiero no se convierta en un poder arbitrario, que no se haga un mal uso del mismo y que al mismo tiempo se beneficie a la comunidad sin perjudicar al ciudadano particular (...)⁴⁸

José Luis Zavala Ortiz citado por Masbernat Muñoz expone que los “Límites jurídicos están compuestos por los principios de carácter constitucional que resguardan que la carga tributaria sea justa y equitativa en relación a los sujetos

⁴⁶ Martul-Ortega, Perfecto Yebra. Óp. Cit. Pág. 69.

⁴⁷ Masbernat Muñoz, Patricio. *Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional*. Chile: Red Ius et Praxis, 2006. Pág. 304

⁴⁸ Martul-Ortega, Perfecto Yebra. Óp. Cit. Pág. 70.

que afecta, como, asimismo, lograr el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social. Estos límites estarían constituidos por *los principios de legalidad, equidad o justicia tributaria, igualdad o generalidad, derecho a la propiedad, y la neutralidad impositiva.*⁴⁹

Para Masbernat “las limitaciones jurídicas son entendidas como limitaciones internas de la potestad tributaria, y se identifican con los derechos constitucionales del contribuyente. En tal sentido, expresan que la potestad tributaria es una exteriorización de la soberanía, y como expresión de ésta reconoce sus mismos límites, establecidos en nuestra Carta Fundamental.”⁵⁰

En la misma línea Masbernat indica que “Los límites políticos para Zavala se relacionan con el problema relativo a la doble tributación, es decir, del evento en que un mismo sujeto se ve gravado dos o más veces en un mismo periodo de tiempo y por una misma actividad, por uno o más Estados. Es decir, puede existir un problema de doble tributación interna o internacional. La doble tributación internacional se resuelve a través de decisiones unilaterales de un Estado o a través de tratados internacionales en virtud de los cuales uno de los Estados suscriptores renuncia total o parcialmente a sus pretensiones de recaudar fondos.”⁵¹

Y por último Masbernat señala que otro límite lo constituyen “Los límites internacionales para dicho autor se relacionan con la exención de tributos por parte de funcionarios diplomáticos, o consulares en virtud de tratados internacionales o en virtud del principio de reciprocidad.”⁵²

En el presente trabajo se desarrollarán los límites jurídicos al poder tributario del Estado, siendo estos la Constitución y los principios tributarios, los cuales por encontrarse en contenidos en la Carta Magna adquieren carácter constitucional.

⁴⁹ Masbernat Muñoz, Patricio. Óp. Cit. Pág. 305.

⁵⁰ Loc. Cit.

⁵¹ Loc. Cit.

⁵² Ibíd. Pág. 306.

1.5.1. Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política es la norma suprema de todo Estado democrático, en ella se establecen las bases fundamentales del mismo, así como también los órganos y funcionarios que representan el poder y la soberanía otorgada, sin embargo, no solo instituye derechos y obligaciones, sino también límites a dichos poderes y funcionarios con el fin de proteger las garantías individuales de cada uno de los habitantes de la nación, en aras del bien común.

Gabriela Gálvez indica que “El poder tributario del Estado como facultad para exigir de los particulares prestaciones obligatorias, no puede considerarse de manera arbitraria o absoluta, por cuanto está sometido a una serie de limitaciones o restricciones impuestas por la Constitución y por las leyes a los entes dotados de tal poder.”⁵³

Ángel Estuardo Menéndez Ochoa, afirma que (...) la Constitución Política de la República de Guatemala, en lo concerniente al ámbito tributario, establece los principios fundamentales, sobre los cuales debe ceñirse todo accionar legislativo, de gestión administrativa y otorgamiento de derechos a los administrados. Determinando pautas, límites jurídicos al poder tributario del Estado y garantías de observancia obligatoria.(...)⁵⁴

Como se explicó anteriormente uno de los límites jurídicos principales al poder tributario es la Constitución, pues en ella se encuentran establecidos los preceptos constitucionales por medio de los cuales se desarrollará el sistema tributario nacional; se definen los titulares del poder tributario, sus atribuciones y obligaciones de manera general. Es decir, se delimitan los parámetros en los cuales se

⁵³ Tributo Revista electrónica, Gálvez Gabriela, *Límites Constitucionales del Poder Tributario*, Guatemala 2014. Disponible en: <http://postgrados.cunoc.edu.gt/revista/web/index.php/Publicacion/limites-constitucionales-del-poder-tributario-21-05-2014>. Fecha de consulta 27/04/2016.

⁵⁴ Menéndez Ochoa Ángel Estuardo, *Derecho Constitucional Tributario*, Guatemala, junio 2010. Disponible en <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/165-orientacion-legal-intendencia-de-asuntos-juridicos/8087-principios-constitucionales-del-derecho-tributario-guatemalteco.html>. Fecha de consulta 27/04/2016.

desempeñará el poder tributario. Sin embargo, es preciso mencionar que en ella también se encuentran principios tanto de carácter general como tributarios.

Estos tienen como finalidad última complementar la labor del texto constitucional para que los derechos individuales de cada contribuyente no se vean vulnerados por la autoridad estatal. Con la aplicación de dichos principios se busca prevenir la intervención abrupta del Estado en la esfera individual de las personas; existe discrepancia acerca de cuáles son los principios establecidos, pues la mayoría de veces varían de un autor a otro sin embargo se debe tomar en cuenta que los mismos se modifican según su jurisdicción; por lo que en siguiente apartado se abordarán los principios esenciales para todo sistema tributario.

1.5.2. Principios constitucionales tributarios guatemaltecos

1.5.2. a. Definición

El Dr. Eusebio González García los define como “principios de origen tributario que el movimiento liberal llevó a los textos constitucionales decimonónicos. Con variedad de expresiones, todos los principios pueden reconducirse a la idea de justicia en el reparto de las cargas tributarias, justicia que en nuestros días gira preferentemente en torno al principio del gravamen en relación a la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacer los impuestos.”⁵⁵

Ronaldo Escobar y Maritza Morales señalan que “Los principios constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho y, también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica del Estado. Tienen una función informadora dentro del ordenamiento jurídico y, así, indican cómo estos deben ser aplicados, además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas. La Constitución es, en el Estado moderno, la ley fundamental y suprema.

⁵⁵ González García Eusebio, Los Principios Constitucionales Tributarios, la Capacidad Contributiva, Guatemala, Instituto guatemalteco de Derecho Tributario, 2008. Pág. 1.

Siendo de esta forma, los principios constitucionales representan, precisamente, la síntesis de los valores y de los bienes más importantes del ordenamiento jurídico.”⁵⁶

Los principios son axiomas fundamentales que se encuentran presentes en el ordenamiento jurídico y en el derecho mismo, su fin primordial es la interpretación equilibrada y equitativa de las normas, con el fin de que no se apliquen de manera sistemática, sino que la misma se adapte al caso concreto, tomando en cuenta todas las circunstancias que lo rodean, complementan el actuar de las leyes y el derecho.

a) Principio de Legalidad

Giuliani Fonrouge señala que “la legalidad es uno de los principios esenciales del Estado moderno, la doctrina lo considera como regla fundamental del derecho público. El mismo tiene su origen en épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo y que en Gran Bretaña se mantuvo vigente sin interrupción, siendo adoptado por la secc. 8 de la Constitución de los Estados Unidos de 1787. En Francia cayó en desuso hacia los siglos XV y XVI, pero fue restablecido en el Art. 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789 y de esta manera trascendió a todos los países influidos por tal movimiento “⁵⁷

Jarach citado por Martul- Ortega, respecto al Principio de legalidad indica que “es una consecuencia lógica del ejercicio del poder financiero, pues este es ejercido por el órgano legislativo, quien por consiguiente detenta la supremacía financiera. Al legislativo corresponde emanar leyes, por lo tanto, también aquellas que versan sobre la actividad financiera y muy en particular sobre aquellos aspectos de la actividad financiera para los cuales está previsto taxativamente por la Constitución su regulación por medio de ley formal. Consecuentemente el poder financiero se encuentra sometido al principio de legalidad. Este principio supone también una

⁵⁶ Ministerio de Finanzas, Escobar Rolando y otros, *Principios Constitucionales de la tributación en Guatemala*, Guatemala, 2004. Disponible: <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/cuatro.pdf>. Fecha de consulta 27/04/2016.

⁵⁷ Fonrouge, Carlos Giuliani. Óp. Cit. Pág. 364.

prohibición a la administración de dictar normas que requieren la forma de ley en materia tributaria. Más que un principio es una herramienta de concretización del poder financiero en su más alto grado.”⁵⁸

Este principio se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en él se establece la facultad exclusiva del Congreso de la República para decretar las diferentes clases de tributos, mediante la emisión de leyes que contengan de manera taxativa a) el hecho generador de la relación tributaria; b) la exenciones; c) el sujeto pasivo y la responsabilidad solidaria; d) base impositiva y tipo impositivo; e) deducciones, descuentos, reducciones y recargos y f) las infracciones y sanciones tributarias; con el objeto de garantizar la limitación mínima de los derechos individuales de los contribuyentes, y de esta manera consolidar la seguridad jurídica, evitando arbitrariedades a través de la predeterminación de la relación tributaria entre Estado y contribuyentes.

b) Principio de equidad o justicia tributaria

Adam Smith citado por Emilio Margain Manautou indica que “según este principio los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a su capacidad económica. De la observancia en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Completando este principio, la doctrina considera que un impuesto es justo y equitativo cuando es general y uniforme.”⁵⁹

Para Martínez-Carrasco “La justicia tributaria no es principio constitucional del que deriven derechos y obligaciones para los contribuyentes sino un fin del sistema tributario que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)”⁶⁰

⁵⁸ Martul-Ortega, Perfecto Yebra. Óp. Cit. Pág. 72.

⁵⁹ Manautou, Emilio Margain. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* . México, Universidad Autónoma de San Luis Potosi , 1977, Cuarta edición. Pág. 37,38.

⁶⁰ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel. Óp. Cit. Pág. 84.

Zavala citado por Masbernat Muñoz señala que el “principio de equidad o justicia tributaria, considerándolo de gran trascendencia por su más cercana vinculación al ejercicio racional de la potestad tributaria, y para él consiste en que “el tributo se va a establecer en atención al contexto social al cual se va a aplicar y de esta forma, en ningún caso, el tributo puede establecerse con el fin de gravar desproporcionadamente a los sujetos que caen en el hecho gravado”⁶¹

El principio de Justicia y equidad tributaria se encuentra regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, el cual en su parte conducente establece que (...) los impuestos, contribuciones especiales y arbitrios deberán decretarse conforme la necesidad del Estado y atendiendo a los principios de equidad y justicia tributaria. (...) ⁶² De la misma manera el artículo 243 constitucional, establece que “el sistema tributario debe ser justo y equitativo”⁶³.

Como lo indica Martínez Carrasco, la justicia tributaria debe ser parte del sistema tributario, de no ser así se vulnerarían en demasía los derechos fundamentales de los contribuyentes, es por esto que cada carga tributaria debe adaptarse al contexto social y a las necesidades del país; el principio de equidad hace referencia a la universalidad que deben tener los tributos y el sistema mismo, mediante él se busca que la obligación tributaria sea la misma para cada uno de los sujetos que se encuentren gravados.

c) Principio de igualdad

Masbernat Muñoz puntualiza que “la igualdad ante la ley, lo que en materia tributaria se relaciona con el carácter general de los tributos; principio de igualdad ante la ley tributaria; igualdad ante la justicia o en la aplicación de la ley que debe verse en el apartado dedicado a las garantías jurisdiccionales, que se relacionan con el principio del debido proceso en cuanto establece que Fisco y Contribuyente se encuentran en la misma situación jurídica, y sometidos a la misma ley, y a la

⁶¹ Masbernat Muñoz, Patricio. Óp. Cit. Pág. 321.

⁶² Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas, 31 de mayo de 1985.

⁶³ Loc. Cit.

misma jurisdicción, todo lo cual no se logra concretar sino muy parcialmente de acuerdo todos los días comprueban quienes se enfrenta a nuestro sistema del contencioso tributario y la prohibición de las discriminaciones arbitrarias”⁶⁴

Giuliani Fonrouge realiza una breve reseña histórica del principio de igualdad, describe que “ante las cargas públicas es indispensable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido en la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación. Más tarde desaparece de las constituciones francesas la alusión al principio, permitiendo afirmar que éste sólo correspondía a la igualdad ante la ley y no ante los impuestos, transformándose un concepto jurídico inicial en una noción económica de igualdad objetiva de los ciudadanos en la equidad fiscal.”⁶⁵

Francisco García Dorado señala que “el principio de igualdad constituye un valor superior constitucional que se proyecta en el deber de tributación. Como bien señala el profesor Sáinz de Bujanda, la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. Por eso, el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes.”⁶⁶

El principio de igualdad, de manera general se encuentra instituido en el artículo 4to constitucional, señala que en “Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera, que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades”⁶⁷ en el ámbito tributario, la igualdad debe manifestarse tanto entre los contribuyentes como en la relación Estado- contribuyente, en el primer caso no debe existir arbitrariedades o

⁶⁴ *Ibíd.* Pág. 314.

⁶⁵ Fonrouge, Carlos Giuliani. *Óp. Cit.* Pág.368.

⁶⁶ Dorado, Francisco García. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación* . España : Dykinson , 2002, Pág. 71.

⁶⁷ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas, 31 de mayo de 1985

preferencias que no se encuentren fundamentadas en ley y que respondan a intereses particulares, evitando así la discriminación dentro del sistema tributario.

En el segundo caso, la igualdad pretende evitar abuso de poder por parte del Estado, de manera que la relación tributaria entre ambos se encuentre contenida y establecida concretamente dentro de un marco legal que contemple la estructura impositiva, y cada una de las características del sistema tributario, con el fin de prevenir la invasión innecesaria de la esfera individual de los contribuyentes.

d) Principio de irretroactividad

Delgadillo Gutiérrez reseña que en “materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó.”⁶⁸

Turcios señala que “en materia tributaria, es común el análisis de leyes tributarias de periodos impositivos anteriores, al considerar que el término de prescripción para determinar y liquidar el impuesto es de 4 años. Justamente para no violentar este principio, la Administración tributaria debe de determinar el tributo conforme las leyes vigentes en el período fiscal auditado, las cuales a la fecha pueden haber quedado derogadas.”⁶⁹

Este principio se encuentra contenido en el artículo 15 constitucional, y hace referencia a que todas las leyes operan para el futuro, y tiene como fin primordial la generación de seguridad y certeza jurídica para la población, de lo contrario la aplicación de leyes sobre hechos pasados, lo cual sería contraproducente e irracional pues se pretendería que las personas actúen conforme a leyes inexistentes.

En el ámbito tributario, tal como lo explica Turcios, la irretroactividad hace referencia a los periodos impositivos, sin embargo, también establece la imposibilidad de

⁶⁸ Delgadillo Gutiérrez Humberto. Óp. Cit. Pág. 55.

⁶⁹ Loc. Cit.

gravar a un contribuyente sobre una actividad realizada en el pasado, con el fin de preservar las garantías y derechos de los contribuyentes, el artículo 66 del Código Tributario establece una excepción a este precepto, la ley podrá ser retroactiva únicamente en materia de sanciones siempre que las nuevas favorezca al contribuyente.

e) Principio de Generalidad

El Dr. González García afirma que “Es, sin duda el primer gran principio ordenador de los tributos. La historia de los sistemas tributarios aparece íntimamente ligada a la existencia de privilegios e inmunidades fiscales, de forma que el tributo o se imponía a los vencidos o bien se exigía en función de la clase social a la que se pertenecía. El constitucionalismo moderno y, en particular, la Revolución Francesa, supone el punto final a estas prácticas discriminatorias y extiende la obligación de tributar a la totalidad de los ciudadanos. Nos encontramos así con el principio de generalidad.”⁷⁰

El principio de generalidad establece que la ley tributaria sea impersonal y abstracta, todos los habitantes se encuentran obligados a contribuir con el gasto público, de acuerdo a sus posibilidades, de conformidad con el artículo 135 d) de la Constitución Política de la República, lo preceptuado por este artículo devela el compromiso cívico que posee todo guatemalteco, sin hacer distinción alguna. Los hechos generadores generales y abstractos tipificados en la ley se adaptan a la colectividad con el fin de que la imposición sea determinada únicamente por la realización del hecho generador y capacidad económica del contribuyente, dejando de lado circunstancias extraeconómicas y fuera de contexto, como raza, sexo, clase social entre otros.

f) Principio de no confiscatoriedad

⁷⁰ González García, Eusebio. Óp. Cit. Pág. 7.

Martínez-Carrasco expone que (...) El principio de no confiscatoriedad representa un límite para el principio de progresividad que deriva del reconocimiento al derecho de propiedad. Un tributo puede llegar a tener alcance confiscatorio cuando se prive al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. (...) ⁷¹

Luna Rodríguez acerca de este principio asevera que “el sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio, lo que puede entenderse como una clara limitación a una imposición abusiva o desmedida de la riqueza, razón por la cual, el principio de no confiscatoriedad puede considerarse como una consecuencia del principio de capacidad económica.” ⁷²

Al efecto Giuliani Fonrouge señala que (...) desde el momento en que la Constitución nacional reconoce la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por la vía indirecta haga ilusorias tales garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no debes ser confiscatorias. (...)

El Derecho a la propiedad privada en Guatemala; es un derecho de carácter constitucional, se encuentra regulado en el artículo 39 de la Carta Magna; este principio, como ya lo indicó Fonrouge afianza lo preceptuado en el texto constitucional, de forma tal que el sistema tributario no vulnere el mínimo vital de los de los contribuyentes, y no transgreda la riqueza de los sujetos, afectando de manera indirecta el derecho de propiedad privada.

Este principio se encuentra establecido en el artículo 243 de la Constitución, el cual en su parte conducente señala que “se prohíben los tributos confiscatorios” ⁷³, de esta manera se trata de prevenir la promulgación de impuestos arbitrarios que no cumplan con la estructura y objeto de un tributo, que únicamente satisfagan intereses particulares.

⁷¹ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel. Óp. Cit. Pág. 85.

⁷² Rodríguez, Rafael Luna. *El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español*. España : Universidad Complutense de Madrid, 2005. Pág. 21.

⁷³ Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas, 31 de mayo de 1985.

g) Principio de capacidad económica

Martínez-Carrasco afirma que “En virtud de este principio, la materia u objeto imponible de un tributo ha de constituir una manifestación de la riqueza real o potencial del contribuyente: titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes o circulación de riqueza. La capacidad económica también se proyecta en el llamado mínimo vital exento, esto es, la cantidad que no puede ser objeto de gravamen, dado que se encuentra afectada a la satisfacción de las necesidades vitales del contribuyente.”⁷⁴

Luna Rodríguez expone que “la medida en que la Constitución impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. Este representa uno de los principales límites constitucionales al deber de contribuir, y uno de los más importantes aspectos configuradores de un sistema tributario justo. Habrá un deber de contribuir cuando el sujeto pasivo tenga una idoneidad contributiva, es decir, tenga capacidad económica.”⁷⁵

También especifica Luna Rodríguez que “Cuando se demuestra que una persona (física o jurídica) tiene capacidad económica para contribuir, nace aquél deber, que no es sino la individualización o concretización del principio de capacidad económica, por lo que se yergue como un criterio de justicia material del sistema tributario. Contribuir de acuerdo a la capacidad económica, significa que solo tributará aquel que tenga con que hacerlo.”⁷⁶.

Masbernat Muñoz, al respecto indica que “el principio fundamental del reparto justo de las cargas contributivas, y en este sentido la progresividad del sistema tributario es básica. Se relaciona con el principio de generalidad, en cuanto éste no quiere

⁷⁴ Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel. Óp. Cit. Pág.

⁷⁵ Luna Rodríguez, Rafael. Óp. Cit. Pág. 17

⁷⁶ Loc. Cit.

decir que todos deben pagar tributos, sino que deben hacerlo quienes tengan capacidad contributiva, en conformidad con las leyes tributarias vigentes.”⁷⁷

Este principio es fundamental para el desarrollo de un sistema tributario equilibrado y justo, se encuentra íntimamente ligado con los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y justicia y equidad, pues cada uno de ellos se cumple tomando en cuenta no solo las riquezas generadas por los contribuyentes sino sus necesidades y gastos vitales para llevar una vida digna, pues no sería justo ni igualitario gravar a una persona de escasos recursos; es por esto que la Constitución Política de la República establece en su artículo 243 este principio y señala que las leyes tributarias deben ser estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, de lo contrario las bases de un Estado democrático y su fin primordial, el bien común, se verían quebrantados.

⁷⁷ Masbernat Muñoz, Patricio. Óp. Cit.

Capítulo 2

Exenciones en materia tributaria

2.1. Concepto

Para Washington Lanziano “la exención tributaria, es la situación jurídica de origen constitucional o legal, en que se encuentra un grupo de sujetos, que hace que aun dándose respecto de ellos los supuestos fácticos que harían nacer la relación tributaria, los mismos no les sean imputables, no naciendo en consecuencia la misma”⁷⁸

Giuliani Fonrouge indica que “la exención es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial; es decir se produce un hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extra fiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o resuelve dispensar del pago de un tributo debido.”⁷⁹

Ernesto Flores Zavala, citado por Sánchez Gómez señala que la exención (...) un privilegio, es decir, una ganancia o prerrogativa que se concede a una persona liberándola de una obligación al conceder una exención de impuestos, significa dispensar el cumplimiento de la obligación de pagarlos. La capacidad contributiva es de suma importancia, pues de esta dependerá la proporcionalidad en la que deberá contribuir, por ende, si únicamente cuenta con el mínimo vital de ingresos, no tendrá capacidad contributiva, dispensado por consiguiente de la obligación, por lo cual considera que la exención que otorga la ley no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Estado de la inexistencia de la obligación de pagar impuestos. (...) ⁸⁰

⁷⁸ Lanziano Washington, *Teoría general de la exención tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1979, pág. 13.

⁷⁹ Fonrouge, Carlos Giuliani. *Derecho Financiero*. Volumen I, Buenos Aires Argentina : Depalma , 1997. Pág. 350.

⁸⁰ Loc. Cit.

Isidoro Cuevas y Guadalupe Lorena definen la exención como “una figura jurídico tributaria establecida en una norma con jerarquía de ley, mediante la cual se libera o se reduce la obligación de pago de un impuesto, previamente establecida, atendiendo a razones de equidad, política, o economía, dirigida a cierto grupo de personas que encuadren en el supuesto de hecho exento y al tenor de una valoración particularizada de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria. La facultad de exentar es una manifestación positiva del poder tributario que también está sometida a los principios y reglas que establezca la Constitución.”⁸¹

Puede apreciarse de los conceptos citados ut supra que cuando se habla de exención, nos encontramos ante una acción en la que se ha realizado el hecho generador de la obligación tributaria, pero se dispensa de la obligación de cumplir con la misma; contrario sensum del común denominador en el que al realizarse el hecho generador el efecto principal es la obligación tributaria, pues ambos van de la mano.

En ese contexto la exención es una situación jurídica de carácter constitucional o legal, debido a que es pertinente que se encuentre fundamentada en una norma, respondiendo a la igualdad y equidad del sistema tributario, toda vez que, al ser un privilegio otorgado, se busca que la brecha de desigualdad de los contribuyentes exentos y los no exentos se disminuya lo más posible, su fin primordial es la promoción de actividades comerciales, generando mayor estabilidad económica y beneficio para el país.

Situación que muchas veces no cumple con dicho objetivo, y basta ver históricamente que ha sucedido con las exenciones concedidas en el país y como se emitió el decreto No. 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Supresión de privilegios y beneficios fiscales, de ampliación de la base imponible

⁸¹ Cuevas Isidoro, Lorena Guadalupe. “*La Exención Tributaria*” *Alegatos - Revista Jurídica de la Universidad Autónoma Metropolitana*. Publicación 87, México, *Universidad Autónoma Metropolitana Azcapotzalco* pág. 6-7

y de regularización tributaria, que limitaba las exenciones, sin embargo se fueron creando otras leyes para generar otras exenciones lo que a la fecha provoca que no se generen ingresos al Estado.

Al igual que para la creación de tributos, al Congreso de la República corresponde la facultad exclusiva de otorgar exenciones o exoneraciones, de conformidad con lo regulado en el artículo 239 inciso b, de la Constitución Política de la República de Guatemala.⁸²

2.2. Definición Legal

Derivado del Artículo 239 de la Constitución de la República, dicho precepto señala la exclusividad del Congreso de la República para la creación de impuestos y exenciones con fundamento en el principio de legalidad, surge el artículo 62 del Código Tributario, el cual, en observancia a este principio establece que *“Exención 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. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de la exención”*⁸³

Kuri de Mendoza y otros hacen referencia al artículo 65 del Modelo de Código Tributario para América Latina el cual establece *que “exención es la dispensa legal de la obligación tributaria”*⁸⁴

⁸² A manera ilustrativa es importante indicar que el concepto legal de obligación tributaria preceptuado en el artículo 14 del código Tributario establece que “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”. Por su parte el hecho generador o el hecho imponible tal y como lo establece el artículo 31 del Código citado, nos dice que “el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

⁸³ Congreso de la República de Guatemala, *Código Tributario*, Decreto número 6-91 y sus reformas.

⁸⁴ Kuri de Mendoza Silvia Lizette y otros, *Óp.Cit.* pág. 276.

2.3. Características

Manautou Margain indica que existen ciertas características esenciales para que la exención se configure como tal y enumera las siguientes:

- a. Para Margain la primera característica se refiere a que (...) Por ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo. Debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta, es decir debe estarse exactamente a los términos en que fue creada la exención, sin ampliarla ni restringirla ni aplicarla por analogía o mayor razón (...)⁸⁵

En esta característica responde al principio de legalidad e igualdad, los cuales son pilares fundamentales en el Derecho tributario, de la misma manera en que los tributos deben encontrarse establecidos y estructurados en la norma, así también deben plasmarse las exenciones, ya que comúnmente se funda como un privilegio por lo que sin esta característica sería una mera arbitrariedad, formándose así un sistema tributario discriminatorio y sesgado.

- b. La segunda característica para Margain es la (...) La aplicación de la exención se aplica a futuro. Sería incorrecto y contravendría la seguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de ella. (...)⁸⁶

El principio de irretroactividad es básico para el desarrollo del derecho como tal, el artículo 15 constitucional establece que “la Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.”⁸⁷ En este precepto se encuentra el principio plasmado de una manera general. En materia tributaria el artículo 66 del Código Tributario regula las normas tributarias tendrán efecto retroactivo “cuando supriman infracciones y

⁸⁵ Manautou Margain, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1977, Cuarta edición. Pág. 161.

⁸⁶ Loc. Cit.

⁸⁷ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. 31 de mayo de 1985 y sus reformas.

establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor...”⁸⁸

En ambos artículos se encuentra la esencia de la irretroactividad y en el último se habla de una situación pro contribuyente; no obstante, su fin es proteger al mismo, cuando se contraponen intereses particulares con intereses comunes es imperativo que se les otorgue prioridad a los segundos, es por esto que la exención en este aspecto no es retroactiva pues representaría un beneficio a un particular y pondría en entredicho la certeza y seguridad jurídica del sistema.

- c. La tercera característica para Margain hace referencia a que (...) La exención es temporal y personal. Es temporal porque solo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decreta y personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal. (...) ⁸⁹

La temporalidad de la exención es un aspecto sumamente importante, pues la misma subsiste por el tiempo que la ley específica lo determine, tal como lo establece el artículo 63 del Código Tributario, en el cual se señala que uno de los requisitos esenciales de la estructura de las exenciones es el plazo por el cual se fijan las mismas; por otro lado se encuentra es aspecto personal, las exenciones no son transmisibles, es decir al momento en que el contribuyente deje de cumplir con el perfil establecido en la ley, este deja de ostentar la misma; El artículo 65 del Código Tributario lo regula de manera clara y concisa que “en ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.”

Fonrouge infiere que “es indudable que el sistema de las exenciones implica limitaciones a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación, por lo que es acertada la interpretación de ciertos autores que indican que la facultad de otorgar exenciones tributarias no es absoluta, pues debe asentarse en razones

⁸⁸ Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto número 6-91 y sus reformas.

⁸⁹ Manautou Margain, Emilio, Óp.Cit. Pág. 161.

ajenas al mero discrecionalismo de las autoridades y practicarse con la debida competencia; señala que naturalmente esto vale como principio general, pues en la práctica se conceden con un aplico margen de discrecionalidad, ya que dependen de decisiones administrativas poco controlables.”⁹⁰

Sin duda alguna lo señalado por Fonrouge es acertado y avalado históricamente, ya que si bien es cierto se cuenta con un marco legal extenso y un sistema tributario legítimo, la discrecionalidad sigue siendo parte del mismo, en Guatemala, las primeras exenciones concedidas respondieron a intereses del sector privado y a medidas espontaneas y erráticas por parte de los gobernantes de la época, sin embargo, en la actualidad, la presión del sector privado sigue presente, tal es el caso que las exenciones llegaron a considerarse como incentivos perversos pues forman parte de privilegios poco fundamentados que lejos de crear una cultura tributaria, generan evasión fiscal.

De igual manera en el ámbito internacional las exenciones son consideradas como incentivos perversos, pues lejos de cumplir con su naturaleza y objetivo han sido herramientas que facilitan la defraudación tributaria, la situación de Guatemala es únicamente un reflejo de lo que sucede en otros países, tanto latinoamericanos como europeos.

Tal como lo señala el Diario Jurídico de España, en una entrevista realizada al presidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales AEDAF, Juan Carlos López Hermoso, resaltó los “numerosos incentivos fiscales (exenciones, reducciones, bonificaciones, regímenes especiales etc) que reducen de forma significativa la carga fiscal efectiva (el 30% de la recaudación), debido a un sistema caracterizado por la existencia de tipos nominales relativamente altos en los principales impuestos pero corregidos por estos incentivos. El representante de los asesores puso como ejemplos el Impuesto de Sociedades, o los incentivos a la industria fotovoltaica “no se puede incentivar algo que aún no se ha vendido, la

⁹⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos Óp. Cit. Pág. 355.

mayoría de los beneficios fiscales, un recurso tan fácil como ineficiente, ha tenido un efecto nulo, o incluso, en algunos casos, hasta perverso”.⁹¹

Con esto se puede evidenciar que tanto a nivel nacional como internacional los incentivos fiscales representan un peligro a la recaudación, pues motivan a que los contribuyentes que no cumplen con su obligación tributaria, continúen eludiendo el pago de los impuestos que les corresponde, por lo que si se otorgan mayores beneficios fiscales se privilegiará únicamente a un grupo, quienes muchas veces no utilizan la exención de manera correcta sino como simple instrumento para enriquecer su patrimonio en perjuicio del Estado y del bien común.

2.4. Funcionamiento

Las exenciones responden a la función incentivadora del Estado, mediante ellas este materializa incentivos o beneficios fiscales con el fin de que el trabajo desarrollado por contribuyentes exentos se realice de manera eficiente y genere mayores oportunidades de empleo, mediante la inversión de capital, tendiendo un impacto positivo y directo en la economía del país.

Al respecto Manautou Margain indica que (...) en materia de Derecho Tributario no existe una figura similar a la remisión de la deuda, sin embargo se ha creado otra que tiene como fin eximir a los causantes de créditos fiscales, conforme a las reglas generales establecidas para el efecto. La exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de; equidad, conveniencia o política económica, como se estableció anteriormente. Cuando se hace referencia a la equidad se refiere a que aquellos que ya cubren un gravamen, es justo que no paguen otro, por lo que los exime del nuevo a fin de colocarlos en un plano de igualdad frente a otros causantes del mismo. (...)⁹²

En este primer supuesto Margain hace referencia a las exenciones como herramienta para evitar que un mismo sujeto pasivo se encuentre afecto por un nuevo gravamen, sin embargo, el surgimiento de un nuevo gravamen aplicado al

⁹¹ Diario Jurídico. Com. Incentivos Nulos o Perversos, España, 2011 disponible en: <http://www.diariojuridico.com/incentivos-nulos-o-perversos/>. 25/10/2016.

⁹² Manautou Margain, Emilio. Óp. Cit. Pág. 314.

mismo sujeto, no lo coloca en un plano de desigualdad, si este esta realizando los hechos generadores establecidos en la norma tributaria. La inequidad se presentaria si la capacidad economica del contribuyente no es tomada en cuenta para la aplicación de la nueva carga tributaria, afectando asi su minimo vital.

Caso distinto si se hace referencia a la doble o multiple tributación, en cuyo caso previamente se deben analizar los elementos como por ejemplo el mismo hecho generador, periodo impositivo y mismo sujeto pasivo. De computarse estos, evidentemente se generaría desigualdad por lo que la exención sería una instrumento eficiente para equilibrar nuevamente el sistema tributario.

En cuanto a la conveniencia y política económica, el autor continúa señalando que la primera se debe a que en (...) los gramavenes de consumo, el pagador es el consumidor por lo que se hace necesario eximir de impuestos el consumo de artículos de primera necesidad, a fin de no limitar o encarecer el mínimo vital de los contribuyentes; en cuanto a la segunda razón explica que tiene lugar cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas o necesarias. (...) ⁹³

El desarrollo e impulso de algunas industrias es una de las razones principales por las que se otorgan beneficios fiscales en Guatemala, sin embargo dista mucho la intencionalidad de una exención y lo que realmente logra. Por ejemplo en el contexto nacional los beneficios y exenciones muchas veces se tornan en medios o herramientas con las cuales se busca evadir la tributación, interpretando las normas de una manera errada con el objeto de darle legitimidad a una acción ilegítima.

El Código Tributario establece en su artículo 63 que “para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de 10 años” este precepto ha sido hicapié para que diversos sectores empresariales incurran en estrategias perversas para evadir su responsabilidad civil de contribuir con los gastos publicos, ya que pese a establecerse dicho plazo se busca generar nuevas

⁹³ Loc. Cit.

leyes que amplien el plazo o generen el mismo plazo para continuar gozando de los privilegios otorgados en normas anteriores.

2.5. Naturaleza jurídica

Silvia Lizette Kuri de Mendoza y otros se hacen referencia a que (...) la exención tributaria se considera integrada en la teoría jurídica del hecho imponible, ya sea porque se modifica los efectos jurídicos tradicionalmente atribuidos al hecho, o porque se considera parte de su contenido, es decir, una manifestación de las normas que configuran aquel hecho. En la concepción de esta figura podemos encontrar dos corrientes.(...)94

La naturaleza jurídica de la exención se puede determinar a través de la obligación tributaria, la misma puede explicarse en dos teorías; la clásica que señala que la exención es una consecuencia contraria que proviene de un mismo hecho generador; por otro lado, la teoría moderna establece que la exención es una modalidad del hecho generador, por lo que la existencia de esta no supone la realización del hecho imponible, a continuación, se amplía al respecto;

2.5.1. Teoría Clásica

Borges citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge señala que “el poder de eximir ofrece cierta simetría con el poder tributario. Tal circunstancia explica el hecho de que prácticamente todos los problemas que convergen en el ámbito del tributo pueden ser estudiados desde un ángulo opuesto; el de la exención, así como existen limitaciones constitucionales al poder tributario, hay límites que no pueden trasponerse en el poder de eximir, porque ambos no son más que el anverso y reverso de la misma medalla. Se pasó a considerar a la exención como una manifestación del deber de contribuir.”95

Giuliani Fonrouge afirma que “el enfoque que analiza a la exención desde el ángulo opuesto al del tributo o al del deber de tributar. Más que el “anverso y reverso de la

⁹⁴ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Manual de Derecho Financiero*, Salvador, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Jurídica, 1993, Pág. 275.

⁹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos Óp. Cit. Pág. 348.

misma medalla” o “de la teoría del tributo vista al revés, se pasó a considerar a la exención como una manifiesta del deber de contribuir.”⁹⁶

La exención es una manifestación del poder de eximir del Estado, esta teoría señala el surgimiento de la obligación tributaria, y es mediante el poder de eximir que el Estado dispensa de manera parcial o total la carga tributaria. En Guatemala se aplica la corriente clásica, el artículo 62 del Código Tributario establece que la exoneración es “*la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria*”⁹⁷ este precepto infiere que previo al otorgamiento de la exención se origina, necesariamente, la obligación tributaria del contribuyente.

2.5.2. Teoría Moderna

Giuliani Fonrouge Continúa exponiendo que (...) la exención se trata de una única norma que determina la sujeción al tributo, pero que puede llevarse a cabo con distintas modalidades, y que el deber de contribuir puede de ir desde una mera exigencia de deberes formales hasta la imposición de un deber de pago, en cuantía y condiciones diversas. En ella el legislador matiza las consecuencias para ciertos casos concretos de la realización del hecho imponible, configurando la obligación tributaria por importe interior al ordinario o incluso eliminándola. (...) ⁹⁸

Kuri de Mendoza expone que “en sentido jurídico estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho. La exención supone: 1. La existencia de una norma impositiva en la que se define un hecho imponible que normalmente da origen, al realizarse, al nacimiento de una obligación tributaria; y 2. La existencia de una norma de exención que ordena que, en ciertos casos, la obligación tributaria no se produzca, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma de imposición.”⁹⁹

⁹⁶ *Ibíd.* Pág. 349

⁹⁷ Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto número 6-91 y sus reformas. Artículo 62.

⁹⁸ *Loc. Cit.*

⁹⁹ *Ibíd.* Pág. 276.

Contrario a la teoría clásica, la corriente moderna afirma que el poder de eximir es parte del poder tributario del Estado, y las exenciones son una modalidad del hecho generador que gozan algunos sujetos, por lo tanto la exención no significa la realización de hecho generador como tal y ante este supuesto la obligación tributaria no nace a la vida jurídica.

Por lo que se puede concluir que la naturaleza jurídica de la exención tributaria varía de conformidad con lo que establezcan las normas acerca de la obligación tributaria, es por esto que no existe una corriente acertada y una errónea pues, se debe analizar el marco legal del país que se estudia para conocer qué teoría se aplica.

2.6. Clases de Exenciones

Las clases de exenciones contempladas en la doctrina son;

- **Objetivas:** Manautou Margain indica que (...) son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen. (...) ¹⁰⁰ Supone una dispensa de la carga tributaria en observancia al hecho generador realizado, sin tomar en cuenta las cualidades de la persona que lo realiza. Por ejemplo, la exención contemplada en el artículo 4 literal d) de la Ley del Impuesto de Solidaridad, toda vez que exenta la actividad realizada.
- **Subjetivas:** Kuri de Mendoza (...) señala que son las que tienen efecto en relación con las personas obligadas al pago; es decir, son aquellas que la ley prevé en consideración a determinada persona obligada a la satisfacción de la obligación tributaria, en caso de darse el hecho imponible. (...) ¹⁰¹ A diferencia de las objetivas este tipo de exenciones se otorgan tomando en cuenta la condición del sujeto pasivo, por ejemplo, las exenciones otorgadas a las iglesias.

¹⁰⁰ Manautou Margain, Emilio. Óp. Cit. Pág. 316.

¹⁰¹ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. Óp. Cit. Pág. 279.

- **Permanentes y transitorias:** para Raúl Rodríguez Lobato (...) las primeras subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede; las segundas son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado. (...) ¹⁰² esta clasificación hace referencia al ámbito temporal de las exenciones, las permanentes no se encuentran sujetas a un plazo determinado, un ejemplo de esto puede ser la otorgadas a las universidades, mientras que las transitorias se encuentran sujetas a un plazo determinado por la ley que las regula.
- **Absolutas y relativas:** en la misma línea Rodríguez señala que (...) Las primeras liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva y de las obligaciones fiscales formales; las segundas únicamente liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva, por lo tanto, deberán cumplirse las obligaciones fiscales formales. (...) ¹⁰³ la obligación formal se refiere a los procedimientos administrativos que el contribuyente debe seguir, por ejemplo, la presentación de balances; por lo tanto, al hacer referencia a una exención relativa lo que se está dispensando es el pago del impuesto como tal, no así las obligaciones previas a este hecho.

2.7. Leyes que las regulan

- *Decreto no. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, y sus reformas.*

En este cuerpo legal se encuentran establecidas las bases generales de la estructura de la exención y la manera en que esta se debe regir.

El Artículo 62 establece una definición legal de la exención; el artículo 63 se refiere a los requisitos que deben contemplarse en una exención; “la ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento,

¹⁰² Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1986, 2da edición, Págs. 162.

¹⁰³ Loc. Cit.

los tributos que comprende, si es total o parcial en su caso, el plazo de su duración.”¹⁰⁴

El artículo 64 indica lo referente a la aplicación a tributos posteriores; “Salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos que se instituyan con posterioridad a su otorgamiento.” ¹⁰⁵

En cuanto al artículo 65 señala lo relativo al alcance de las exenciones tributarias; “las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.”¹⁰⁶

- *Decreto no. 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo y su Reglamento, y sus reformas.*

El artículo 10 de dicho cuerpo normativo enumera lo concerniente a las personas exentas del pago del impuesto relacionado; se refiere a esta exención desde un punto de vista subjetivo pues lo importante son las cualidades de quien realiza el hecho generador.

Establece que “están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos gravados, realizados por:”; de la misma manera establece como requisito esencial que “las personas que por mandato expreso de la ley estén exentas del impuesto, es requisito indispensable para gozar de la exención, que en el documento de que se trate se deje constancia de la disposición legal que las exime del pago.” Y señala que “si concurren partes exentas y no exentas en los

¹⁰⁴ Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto número 6-91 y sus reformas. Artículo 62.

¹⁰⁵ Loc. Cit.

¹⁰⁶ Loc. Cit.

actos o contratos; la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a las partes que no gocen de exención.”¹⁰⁷

Por otro lado, el artículo 11 de la misma normativa instituye lo relativo a los actos y contratos exentos, (...) están exentos del impuesto, los documentos que contengan actos o contratos, en los siguientes casos... (...) ¹⁰⁸ y procede a numerar taxativamente los mismos, en este artículo, a diferencia del anterior, se habla del objeto o hecho que se encuentra exento, por lo que se puede deducir que esta exención es de carácter objetivo.

- *Decreto no. 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, IVA y su reglamento y sus reformas.*

El Artículo 7 de este cuerpo normativo establece las exenciones generales referentes al Impuesto del Valor Agregado, en él se plasman desde la perspectiva subjetiva de la exención, pues indica las personas exentas, y también el objeto y acto que se encuentra exento del impuesto mencionado, por lo que se puede afirmar que son exenciones mixtas.

Las exenciones específicas se encuentran reguladas en el Artículo 8, el mismo señala las personas per se, que se encuentran exentas; (...) No deben cargar el impuesto es sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios las personas siguientes... (...) ¹⁰⁹ y continúa enumerando de manera taxativa a los sujetos. Este artículo se complementa con el 9 pues este establece el régimen de dichas exenciones, es decir la manera en las que estas se ejecutaran.

- *Decreto no. 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila y sus reformas.*

¹⁰⁷ Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo Decreto número 37-92 y su Reglamento.* y sus reformas.

¹⁰⁸ Loc. Cit.

¹⁰⁹ Congreso de la República de Guatemala, *Ley del Impuesto al Valor Agregado, IVA;* Decreto número 27-92 y su reglamento. Y sus reformas.

Los beneficios fiscales de esta normativa se encuentran establecidos en su capítulo 2, comprendiendo del artículo 12 al 19, en el cual se clasifican lo se clasifican los mismos de conformidad con el régimen electo por el contribuyente; se indican si los tipos de exenciones, si las mismas son de carácter temporal o total y a que impuesto corresponde. Las exenciones son de carácter subjetivo pues responden a las cualidades de las personas que realizan el hecho generador. Esta ley pretende promover el desarrollo del comercio exterior e inversión extranjera brindando subvenciones al sector exportador y al sector maquila.

Las exenciones otorgadas son relativas toda vez que se dispensa el pago de la carga tributaria, pero subsiste una obligación formal, pues los contribuyentes exentos deben llevar una contabilidad perpetua de costos e inventarios en donde se identifiquen los productos exportados al extranjero. Sin embargo, en febrero del año 2016, se realizaron ciertas reformas a esta ley mediante la promulgación del Decreto no.19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo; el mismo reformó una gran parte de esta ley.

- *Decreto no. 19-2016, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo*

Las exenciones establecidas son de carácter objetivo y relativas, pues dispensan las actividades del sector de vestuario y textiles y la prestación de servicios, Call Centers, atendiendo al hecho que genera el gravamen, y al igual que en la Ley de Fomento de Actividad Exportara y Maquila, subsiste la obligación formal.

Como se mencionó anteriormente el presente cuerpo normativo vino a reformar varios artículos del Decreto no. 29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrolla de la Actividad Exportadora y de Maquila, la promulgación del mismo se da en cumplimiento al compromiso adquirido por el Estado de Guatemala ante la Organización Mundial de Comercio, en el año 2010, por el cual se eliminarían las subvenciones prohibitivas a la exportación; se

esperaba que con la entrada en vigor de la presente ley se eliminaran los beneficios otorgados a las maquilas y a la actividad exportadora, por lo que fue una sorpresa que las reformas contenidas en esta ley únicamente afianzaran dichos privilegios.

La incidencia negativa de la promulgación de dicha ley, con fines perversos y ambiguos, fue notoria, pues como se ampliará adelante, el afianzamiento de dichos privilegios represento un sacrificio fiscal que el Estado no puede asumir en las condiciones de baja recaudación en las que se encuentra. Muchas de las organizaciones relacionadas al tema fiscal, reiteraron su rechazo a la normativa citada ut supra toda vez que responde a intereses particulares a costas del Bien común.

El artículo 5 reforma el artículo 8 del Decreto mencionado ut supra, adicionando, que (...) se entiende por actividad productora bajo el régimen de admisión temporal, la producción, transformación, ensamble, armado y procesamiento de bienes industriales relacionados a la industria del vestuario y textiles, con el objeto de brindarles otras características o usos, distintos a las de sus materiales o componentes originales. (...) ¹¹⁰ esta modificación únicamente omitió la actividad exportadora de las maquilas, con el fin de que las exenciones subsistan, de manera fraudulenta y así cumplir con el compromiso adquirido ante la OMC, beneficiando al mismo sector, pero con nombre diferente.

Contario al artículo 5, el artículo 9 del mismo cuerpo normativo, reforma el artículo 18 del Decreto anteriormente mencionado, establece que “los beneficios otorgados bajo el amparo de la presente ley, no podrán ser transferidos bajo ningún título.” ¹¹¹

Es preciso analizar de esta reforma, toda vez que el artículo anterior, permitía la cesión de beneficios siempre y cuando mediare autorización del Ministerio de Economía y el cedente reuniera los mismos requisitos, esto contraviene el artículo 239 constitucional, pues es el Congreso de la República el facultado de manera exclusiva para la creación del impuesto y por tanto la exención del mismo. Al

¹¹⁰ Congreso de la República de Guatemala, *Ley Emergente para la conservación del empleo*. Decreto 19-2016.

¹¹¹ Loc. Cit.

conocer dicha aptitud el Ministerio de Economía se estaba extralimitando en sus funciones pues este únicamente se encuentra facultado con competencia tributaria.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala al respecto expone que *“las exenciones son expresas, y es el legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentren establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación, compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración establecer quienes están exentos del pago de la obligación tributaria y quienes no”*.¹¹²

- *Decreto no.10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, y sus reformas, Libro I, Impuesto Sobre la Renta.*¹¹³

Esta normativa contempla varias clases de exenciones, tal es el caso del artículo en el artículo 8, atendiendo a las condiciones de las personas que se encuentran exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, es una exención de carácter subjetivo; permanente, pues no se encuentran sujetas a plazo alguno y relativas pues la obligación formal subsiste.

El artículo 11 se refiere en sí a las rentas que se encuentran exentas, enfocándose en la fuente de las mismas no en la persona que realiza, por lo que son de carácter objetivo, permanentes pues tampoco establecen plazo alguno y relativas.

De igual manera, el artículo 70 del mismo cuerpo normativo, establece las exenciones a las rentas de trabajo en relación de dependencia, enumerando para el efecto la desgravación de las pensiones, indemnizaciones, viáticos, aguinaldo, bonificación anual y las remuneraciones otorgadas a los diplomáticos, dichas exenciones son de carácter mixto, toda vez que tienen como fin la tutela y protección del trabajador, en observancia a los preceptos constitucionales, también se puede

¹¹² Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta Jurisprudencial número 27, expediente no. 284-92, Pág. 20, sentencia 23/02/93.

¹¹³ Congreso de la República, *Ley de Actualización Tributaria* decreto 10-2012, de Guatemala. Y sus reformas.

decir que es objetivo ya que toma en cuenta únicamente la recepción de dicho pago, y de carácter permanente puesto que no está sujeto a plazo alguno.

2.8. Análisis jurídico sobre las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes y su incidencia en el poder tributario del Estado

El poder tributario del Estado tiene como objetivo la recaudación de fondos para subsidiar los gastos públicos y la realización de sus actividades, para el efecto todos los habitantes por mandato constitucional y deber cívico, deben colaborar mediante el pago de impuestos establecidos en ley. Por otro lado, la globalización es un fenómeno que se ha instaurado en este siglo y ha logrado avances en todos los sistemas y ámbitos en los cuales se desarrolla el ser humano, y por supuesto el Estado y todo lo que conlleva, es decir, la sociedad, la política y la economía no han sido la excepción pues se han visto influenciados por el mismo.

En el siglo XXI ambos fenómenos se encuentran relacionados de manera directa, pues gracias a la globalización, la necesidad de colocar a Guatemala en un plano de competitividad respecto a los demás países de la región, se ha convertido en un tema imperante para el desarrollo económico del país, es por esto que el Estado mediante su poder tributario, ha otorgado beneficios y privilegios fiscales con el fin de impulsar el comercio y atraer mayor inversión extranjera al país.

Tal como lo indica Fonrouge, además de las exenciones tributarias existen las exenciones de fomento, “las cuales son otorgadas con el fin de estimular la radicación de nuevas industrias o como medio de propiciar el desarrollo de ciertas actividades que se consideran de interés general.”¹¹⁴ Las mismas se dividen en:

(...) *Fomento industrial*: tienen por objeto estimular la radicación de nuevas industrias o la ampliación y perfeccionamiento de las existentes, otorgando exenciones más o menos amplias por un tiempo determinado. (...) y;

¹¹⁴ Fonrouge, Carlos Giuliani. Óp. Cit. Pág. 357.

(...) de *Estímulo a determinadas actividades*: las cuales como su nombre lo indica tiene por objeto generar una incitación al contribuyente que realiza tal precepto para conseguir beneficios comunes y consolidar una cultura tributaria. (...) ¹¹⁵

En Guatemala, se aplican ambas exenciones, sin embargo, se debe tomar en cuenta que el fomento de una actividad comercial no debe darse a expensas de la carencia del Estado, primero debe cuantificarse el sacrificio fiscal que esto representaría y posterior análisis proceder a su otorgamiento. La SAT define el gasto tributario como (...) la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria que la ley o mandato constitucional, concede a los sujetos pasivos de esta. (...) ¹¹⁶ es decir todas las exenciones, exoneraciones y privilegios concedidos por el Estado a cierto grupo de contribuyentes. Por lo tanto, el gasto fiscal no debería ser mayor a la recaudación, ya que esto generaría un déficit fiscal.

Las exenciones como tal no son figuras nocivas, toda vez que forman parte de una política fiscal cuyo objetivo principal es generar una cultura tributaria, mediante la fomentación de los sectores económicos y entidades de carácter social, para el desarrollo integral de la población. Las mismas deben concederse de manera temporal, como una medida estabilizadora de la economía de los mercados nacientes, de esta manera no se genera un desequilibrio fiscal. ¿Cuál es entonces el problema con los beneficios fiscales y por qué se busca reducirlos o en su caso eliminarlos?

El problema radica en el mal manejo de los beneficios, tanto por parte de los contribuyentes como del Estado mismo, ya que no se cuantifica de manera concreta el sacrificio fiscal que dichos incentivos representan, muchas veces responden únicamente a intereses particulares, favoreciendo de manera exclusiva a determinados sectores de la sociedad. Por otro lado, los contribuyentes los utilizan como medio de evasión fiscal y herramientas perversas para incrementar su patrimonio personal a costa del bien común.

¹¹⁵ *Ibíd.* Pág. 358.

¹¹⁶ Asociación de Investigación y Estudios Sociales ASIES, *Guatemala Camina, pasos firmes para cambiar*, Guatemala, Konrad Adenauer Stiftung, 2015, pág. 41.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) afirma que “Muchos países, tanto desarrollados como en vías de desarrollo, ofrecen diferentes incentivos con el objetivo de atraer a los inversores y estimular el crecimiento económico. No obstante, hay indicios claros que ponen en duda la eficacia de algunos de los incentivos fiscales a la inversión. De hecho, los incentivos fiscales ineficaces no sirven de compensación o alternativa al entorno de inversión desfavorable y pueden incluso perjudicar la base de ingresos de los países en vías de desarrollo, menoscabando los recursos para los verdaderos impulsores de la inversión: la infraestructura, la educación y la seguridad.”¹¹⁷

La OCDE, expone que “También existe una dimensión de competitividad regional importante, pues si los gobiernos perciben como una amenaza el hecho de que los inversores elijan un país vecino, podría desencadenarse una "espiral descendente" que al final termina empeorando la situación de todos los países de la región.”¹¹⁸

La temporalidad es un tema muy importante al momento de conceder un incentivo fiscal, pues el fisco durante un periodo determinado deja de percibir una cantidad determinada de dinero por lo que, si no se sujeta a un plazo, la misma se prolongaría en el tiempo incidiendo de manera negativa en la recaudación. Al respecto la Asociación de Investigación y Estudios Sociales (ASIES), señala que (...) de acuerdo con la información de la SAT, al cierre del año 2014 había 30,289 entidades exentas del pago de impuestos, dentro de esas 28,595, es decir un 94% del total, corresponden a entes exentos de forma permanente y el 6% restante gozan de incentivos fiscales de manera temporal. (...) ¹¹⁹

Se les denomina permanentes pues los contribuyentes se benefician de ellas de manera indeterminada, tal es el caso de los centros educativos y universidades, los inmuebles de las iglesias, entre otros que ostentan una exención de carácter

¹¹⁷ La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, *Proyecto de principios para mejorar la transparencia y la gobernanza de los incentivos fiscales a la inversión en los países en desarrollo*, México, OCDE, 2012, Pág. 1.

¹¹⁸ Loc. Cit.

¹¹⁹ Ibíd. Pág. 43.

constitucional de acuerdo con lo establecido en el artículo 73 y 88 de la Carta Magna.

Por otro lado, ASIES, continúa exponiendo que (...) el 6% del grupo favorecido con incentivos fiscales con carácter temporal incluye 1,343 exportadoras y maquilas, amparadas bajo el decreto 29-89, de la misma manera indica que la cantidad de contribuyentes exentos del Impuesto al Valor Agregado IVA, aumentó del año 2012 al 2014 pues el monto exento paso de Q614.6 millones a 765.4 millones en 3 años. (...)¹²⁰

En el marco de la revisión del régimen de exenciones y exoneraciones previstas en ley, en el 2015, ASIES propuso la evaluación de dichos privilegios fiscales y la consideración de supresión de algunos de estos, en el caso de las maquilas y entidades exportadoras se propuso promulgar una nueva ley que no excediera los beneficios actuales y que no se incluyeran empresas que realizaran actividades distintas a las ya contempladas en el Decreto No.29-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, entre otros, así como la unificación de políticas de supresión de beneficios fiscales en la región.

Tal como se mencionó anteriormente en el 2010 el país adquirió un compromiso ante la OMC, mediante el cual se eliminarían las subvenciones otorgadas a la actividad exportadora, en cumplimiento a esto se promulgo el , Decreto No. 19-2016, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, el cual reforma la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila Decreto No. 29-89, y sus reformas, en esta se regulaban los beneficios otorgados a dichas entidades, estableciendo para el efecto varios regímenes a los cuales se debían acoplar para gozar de privilegios fiscales.

El 8 de enero de año en curso, el jefe interino de la SAT, Francisco Rivera, en una entrevista concedida al Diario de Centroamérica, comentó que “La eliminación de los incentivos fiscales a las maquilas mejoraría las perspectivas de recaudación

¹²⁰Loc. Cit.

para Guatemala en unos \$263.2 millones para este año ingresos se lograrían en el ramo del Impuesto sobre la Renta (ISR).”¹²¹

El nuevo cuerpo normativo citado ut supra, provocó cierta controversia a nivel nacional, toda vez que eliminó los privilegios concedidos a las zonas francas sin embargo otorgó o más bien consolidó los beneficios al sector de vestuario y textiles, ya que en las reformas realizadas al decreto 29-89, únicamente se suprimió la actividad exportadora de las maquilas, por lo que la producción, ensamble y armado de los bienes industriales relacionados a dicho sector continuaron exentos, dicha acción podría configurarse como fraude de ley, pues se trata de dar un tinte legítimo a algo que únicamente trata de eludir un compromiso adquirido a nivel internacional.¹²²

Asimismo, en dicho cuerpo normativo, y contrario a lo propuesto por ASIES, se adicionaron a los contribuyentes exentos, las Prestadoras de servicios, o Call Centers, los cuales tienen un giro totalmente distinto a las demás entidades exentas.

Basándose en la cifra estimada por Rivera, la aprobación de dicha supone una clara incidencia negativa en la recaudación tributaria del Estado, cuestionando si la inversión realizada por este sector es oportuna comparado con el sacrificio fiscal que representa para el Estado de Guatemala.

Vale la pena citar a Louisa Reynold, quien al respecto infiere que “La principal estrategia de competitividad de este país desde la década de los 60 ha sido crear zonas francas y otorgar moratorias fiscales o exenciones para diversos sectores productivos. Según el discurso dominante, con ello se atraen mayores flujos de

¹²¹ El Economista, Supresión incentivos a maquila Guatemala elevará en \$263.2 millones la recaudación, Guatemala, 2016. Disponible en: <http://www.eleconomista.net/2016/01/08/supresion-incentivos-a-maquila-guatemala-elevara-en-2632-millones-la-recaudacion>. Fecha de consulta: 15/10/2016.

¹²² Países como el Salvador también emitieron una ley con el objeto de eliminar algunos beneficios fiscales, sin embargo, los incentivos fiscales como atractivos de inversión extranjera son muy comunes en la región, siendo Nicaragua uno de los países que más exenciones otorga en este tema.

inversión extranjera directa. Sin embargo, existe poca evidencia que demuestre que estas políticas estén produciendo los resultados esperados.”¹²³

Las decisiones tomadas en aras del supuesto fomento de la inversión extranjera, y la creación del Decreto número 19-2016 han generado ciertas posturas encontradas, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI se pronunció al respecto mediante un comunicado, exponiendo que “lamenta que de nuevo esta propuesta esté avanzando en su proceso de aprobación sin el respaldo de datos oficiales sobre el número de empleos que supuestamente esta propuesta legislativa estaría reteniendo, como un elemento indispensable para evaluar su conveniencia. El Instituto recuerda que en reiteradas ocasiones ha solicitado estos datos sobre empleos a entidades del Estado y del sector privado, obteniendo todas las veces respuestas negativas o evasivas.”¹²⁴

El instituto además señaló que “reitera su crítica a la aprobación «a ciegas» de privilegios fiscales, ya que además de no contar con datos suficientes y análisis técnicos para evaluar su conveniencia contrastando el sacrificio fiscal que generan contra el supuesto beneficio en términos de empleos, plantea continuar concediendo en Centroamérica privilegios fiscales injustificados como medidas que supuestamente atraen inversión y permiten la generación de empleo.”¹²⁵

Así mismo puntualiza que “en cuanto a que la atracción de inversiones de calidad y la generación de empleos bien remunerados sólo se puede lograr con un cambio de enfoque de la política de competitividad, la cual debe pasar del modelo discriminador y obsoleto basado en privilegios fiscales a un plan de desarrollo integral asentado en medidas como: elevar la calidad educativa; subsanar las graves deficiencias del sistema de salud pública; ampliar la infraestructura

¹²⁴ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI, *ICEFI rechaza la intención de aprobar la Ley Emergente para la Conservación de Empleo*. Guatemala, 2016. Disponible: <http://icefi.org/comunicados/icefi-rechaza-la-intencion-de-aprobar-la-ley-emergente-para-la-conservacion-de-empleo> “. 28/04/2016.

¹²⁵ Loc. Cit.

económica y social; Estudios internacionales revelan que estas condiciones son mucho más importantes y atractivas para los inversionistas de calidad, que la opción de no pagar impuestos.”¹²⁶

Por último, el ICEFI recomienda “al Congreso de la República no aprobar cualquier otra propuesta legislativa que persiga conceder privilegios fiscales injustificados, con el supuesto propósito de atraer inversiones o generar empleos. El Instituto hace un llamado para que esta propuesta sea evaluada responsablemente contrastando el sacrificio fiscal y otros costos económicos y sociales que generará, versus el número verificado de empleos que supuestamente se retendrán con su aprobación. Finalmente, reitera la necesidad de que el Estado guatemalteco avance hacia un modelo de desarrollo cimentado en la construcción de la equidad; el crecimiento económico con respeto al medio ambiente y distribución justa de la riqueza a través del salario;”¹²⁷

La OCDE expone al respecto que “En general, a pesar del extendido uso de los incentivos fiscales a la inversión, el análisis de los costes y beneficios en el contexto nacional para sustentar la decisión gubernamental es inadecuado. Existen muy pocos datos sobre los incentivos fiscales concedidos, las inversiones calificadas realizadas, los beneficios directos o indirectos recibidos por la economía receptora, o sobre su coste en términos de ingresos sacrificados. Además, incluso la información que debería ser más fácilmente accesible como la lista de beneficiarios o de incentivos fiscales, no siempre se elabora ni se divulga. Esta falta de comunicación menoscaba la credibilidad del sistema y la autoridad fiscal ante los ciudadanos ("moral fiscal") y conduce al parlamento y a la sociedad civil a exigir mayor transparencia.”¹²⁸

Continúa exponiendo la OCDE que “La importancia de abordar el aspecto de la gobernanza de los incentivos fiscales se planteó en 2011 en el informe conjunto que

¹²⁶ Loc. Cit.

¹²⁷ Loc. Cit.

¹²⁸ La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, Óp. Cit. Pág. 3.

el FMI, la OCDE, la ONU y el Banco Mundial presentaron al G-20 sobre el fomento de sistemas fiscales eficaces en los países en desarrollo. Por su parte, el Grupo de Trabajo sobre Impuestos y Desarrollo de la OCDE identificó la necesidad de crear un marco mundial de transparencia de los incentivos fiscales a la inversión, cuyo propósito consiste en promover la transparencia de los procesos de decisión, aumentar la información disponible sobre los costes y beneficios, limitar la discreción e imponer la obligación de rendir cuentas.”¹²⁹

La coyuntura del país habla por sí sola en temas de oportunidad de empleo y condiciones de trabajo, las cuales en la mayoría de casos son deplorables. A manera de ejemplo, el sector maquila constituye uno de los más activos económicamente en el país, no obstante, las denuncias por las vulnerabilidades y explotación laboral que sufren los trabajadores son frecuentes, iniciando por lo relación entre salario y trabajo realizado, la cual es incongruente.

El fomento que el Estado pretende dar a esta industria mediante la concesión de beneficios fiscales, debe traducirse en oportunidad de empleo, mejores condiciones de trabajo, salario digno, en suma, la realización del bien común. Pero se en muchas oportunidades se traduce en enriquecimiento al patrimonio de particulares, contraponiendo intereses individuales a los públicos, lo cual es netamente inconstitucional.

Bajo este presupuesto el poder tributario del Estado se ve claramente vulnerado y limitado puesto que la materialización del mismo se da en manos de un órgano que otorga beneficios fiscales de manera poco sustentada en estudios estadísticos de los costos tributarios y por ende para muchos tales aprobaciones se vuelven arbitrarias respondiendo a intereses particulares, sin que medie un análisis sociocultural, tergiversando el objetivo que en su momento motivaron la existencia a nivel mundial de las exenciones, generando un impacto negativo directo a la recaudación de recursos. Sin mencionar el mal uso de los mismos por parte de algunos de los contribuyentes quienes mediante acciones que por lagunas legales

¹²⁹ Loc. Cit.

le permite la misma ley o bien mediante ardid consiguen prolongar los beneficios en el tiempo.

Esta situación únicamente agudiza la crisis fiscal que se ha venido heredando en el tiempo y que se refleja en la situación actual del país, la alta tasa de desnutrición, pobreza, analfabetismo, lamentable atención hospitalaria, y un sinfín de problemas institucionales; los cuales el Estado se ve imposibilitado en solucionar por los escasos recursos, aunado a lo anterior la creciente corrupción a nivel estatal ha propiciado que los intereses particulares se sobrepongan sobre el bien común, aumentando los índices de defraudación tributaria.

Capítulo 3

Derechos Adquiridos

3.1. Antecedentes Históricos

Beatriz Verdera Izquierdo indica que para la exposición de la teoría de los derechos adquiridos es preciso “Iniciar el estudio atendiendo al surgimiento de la misma y su concreto contenido. En derecho intermedio ya se diferenciaba entre los derechos adquiridos (*ius quaesitum*) y la simple facultas, a su vez, se distinguía entre “*actus perfectus*”; “*actus perfectus nondum finitum*” y “*actus nondum perfectum*”. Dicha teoría la encontramos en el Derecho Canónico, con posterioridad en la Glosa y post glosadores (siglos XIII y XIV), en la Edad Media para evitar la incursión del Príncipe en los derechos adquiridos que le estaban vedados y en el siglo XVIII Wolff contraponía los derechos inherentes o innatos a los derechos adquiridos”.¹³⁰

La misma fue creada por el jurista Bártolo de Sassoferrato, uno de los principales exponentes del derecho privado, según la Enciclopedia Jurídica, “fue técnicamente formulada por la Escuela del derecho natural, y recibió gran aliento luego del triunfo revolucionario de 1789, como esquema protector de los intereses egoístas frente al Estado o los intereses generales. El problema estriba en precisar qué entender por derecho adquirido y, sobre todo, qué llevar a sus límites la teoría, impediría la función conformadora de lo jurídico, al hacer prácticamente imposible cualquier cambio, o retrasarlo sensiblemente, debilitando la eficacia del ordenamiento.”¹³¹

El reconocimiento de los derechos adquiridos, a lo largo de la historia, ha tenido como fin primordial la protección de los intereses de la colectividad ante las arbitrariedades en las que el Estado pueda incurrir, otorgando seguridad y certeza jurídica a la población, es por esto que uno de sus momentos cúspides se dio en el

¹³⁰ Verdera Izquierdo, Beatriz. *La irretroactividad: problemática general*. España, Dykinson, 2006. Pág. 54.

¹³¹ Enciclopedia Jurídica, *Derecho Transitorio*, 2014, disponible en <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-transitorio/derecho-transitorio.htm>. 30 de agosto de 2016.

seno de la Revolución Francesa, ya que el bien común y los intereses del pueblo se encontraban seriamente vulnerados por una monarquía arbitraria.

Francisco López Menudo al respecto infiere que “Conforme a la doctrina clásica, para poder hablar de *ius quaesitum* se requieren los siguientes elementos: 1. Un derecho subjetivo nacido por la consumación del supuesto de hecho contemplado por una norma jurídica; 2. La integración de ese derecho en el patrimonio de una persona, lo que justifica que sea respetado por los cambios normativos. Cuando estamos ante una situación jurídica que no forma parte del patrimonio de un sujeto se trata de meras expectativas, modificables por la ley posterior.”¹³² Esto se ampliará más adelante.

Coviello citado por López Menudo, señala que “rechaza la misma expresión *derecho adquirido*, ya que no se conciben derechos no adquiridos. Sin embargo, como ha indicado Barbero, la distinción esta entre derechos adquiridos *antes y después* de producirse un cambio normativo. Frente a esta corriente, Von Scheurl elabora la teoría de *los hechos consumados*, inspirada en la *Regla Teodosiana*: “Las leyes nuevas se aplicarán a todos los actos jurídicos ulteriores (*futuris...negotiis*), pero no a los actos pasados (*Jacta praeterita*) aun cuando sus efectos no se hubiesen cumplido todavía”. Esta nueva teoría fue recibida posteriormente por la doctrina francesa (Vareilles-Sommieres, Planiol) e italiana (Ferrara, Ranelletti).”¹³³

Pedro Manuel Herrera Molina indica que “Aunque esta doctrina se opone a la del *ius quaesitum*, remarcando el cambio normativo, sus consecuencias son muy similares a los planteamientos de Gabba. En palabras de López Menudo, también revelan la consideración del hecho generador del derecho adquirido como único criterio para determinar la ley por la que ha de regirse la relación jurídica.”¹³⁴

Sin embargo, desde sus comienzos esta teoría ha generado cierta incertidumbre toda vez que el reconocimiento de un derecho adquirido de manera permanente, tal

¹³² López Menudo, Francisco *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*. España. Instituto García Oviedo, 1982, pág. 109.

¹³³ *Ibíd.* Pág.179.

¹³⁴ Herrera Molina, Pedro Manuel, *La exención Tributaria*, España, editorial Colex, 1990. Pág. 179.

como lo indica la Enciclopedia Jurídica, limitaría el poder de imperio del Estado, debido a que pregonaba la protección de la postura adquirida frente a cualquier mandato posterior que pretenda modificarla, es por esto que el Derecho Canónico distinguía entre derechos adquiridos, facultades y expectativas. Mediante esta distinción la aplicación de la teoría per se no significaría una amenaza latente para el Estado.

Ana Belén Macho Pérez, señala que “Hay que tener en cuenta que, al erigirse el “derecho adquirido” como límite frente a los actos del poder estatal – tanto frente a la acción de las nuevas leyes como de los actos administrativos -, su delimitación conceptual resultaba esencial. Además, la noción de “derecho adquirido” no sólo se empleó para limitar la aplicación de la ley – o acto administrativo – en el tiempo, sino también para *definir cuándo una ley era retroactiva*. En otras palabras, se buscó un concepto *unívoco* y automático para describir la retroactividad, con la finalidad de emplearlo como *límite* en todo caso a la acción de la ley en el pasado.”¹³⁵

3.2. Concepto

Marcial Rubio Correa define de manera más amplia; “Derechos adquiridos son aquellos que forman parte de nuestro haz de derechos concretos como sujetos y que no nos pueden ser retirados, desde el punto de vista del Derecho, por ninguna otra persona, institución o poder que no sea una modificación constitucional razonable y proporcional”¹³⁶

El francés Philippe-Antoine Merlin de Doeuai mencionado por Verdera Izquierdo introduce la idea de propiedad al explicar los derechos adquiridos, mantiene que “éste es aquel derecho que ha entrado a formar parte del patrimonio del individuo, por lo que le pertenece. Los derechos adquiridos son aquellos que se han

¹³⁵ Macho Pérez, Ana Belén, *El principio de irretroactividad en el derecho tributario*, España. Universidad Pompeu Fabra, 2005, pág. 151.

¹³⁶ Rubio Correa, Marcial. *Aplicación de la norma jurídica en el tiempo*. Perú, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2010. Pág. 166.

incorporado a nuestro dominio y que no pueden ser excluidos por aquel cuyo derecho no provenga de nosotros mismos.”¹³⁷

George Antoine Chabot de L'allier, citado por Verdera Izquierdo “Establece no únicamente como característica sino como elemento constitutivo del derecho adquirido la irrevocabilidad. Considera que el derecho adquirido es irrevocablemente conferido o definitivamente adquirido antes del hecho, del acto o de la ley que se oponga o impida el pleno goce de dicho derecho. Dicha vertiente doctrinal peca por su base ya que hay derechos adquiridos esencialmente revocables.”¹³⁸

La irrevocabilidad de un derecho adquirido depende de la esfera en la que se desarrolle, a manera de ejemplo, en el ámbito tributario, los derechos adquiridos que devienen de los beneficios fiscales, pueden ser sustancialmente revocables, pues se encuentran sujetos al aspecto temporal de la ley que los regula; de lo contrario su subsistencia a través del tiempo generaría un impacto en la recaudación fiscal del Estado mismo, poniendo en peligro no solo la legalidad sino también su naturaleza como ente de derecho internacional y pondría entre dicho la seguridad y certeza jurídica de la población entera.

Verdera Izquierdo cita a Carlo Francesco Gabba el cual define los derechos adquiridos como (...) aquel derecho que entró a formar parte del patrimonio de alguno a consecuencia de un hecho idóneo y susceptible de producirlo, en virtud de la ley del tiempo en que el hecho hubiera tenido lugar, aunque la ocasión de hacerlo valer no se presentase antes de la publicación de la ley nueva, relativa al mismo, y por los términos de la ley bajo cuyo imperio se llevará a cabo (...).¹³⁹

Se puede concluir que los derechos adquiridos son posiciones jurídicas constituidas mediante disposición expresa de una norma, actos judiciales o administrativos, que responden a las calidades subjetivas del individuo y son obtenidos mediante la realización de un hecho determinado, en cumplimiento de los requisitos

¹³⁷ Verdera Izquierdo, Beatriz. Óp. Cit. Pág. 54.

¹³⁸ *Ibíd.* Pág. 55.

¹³⁹ *Ibíd.* Pág. 56.

establecidos por el concesionario, los mismos entran a formar parte de su haber personal. La propiedad deviene del hecho de que una vez estos sean adquiridos, no habrá mandato posterior que pueda afectarlos o menoscabarlos, debido a que ostentan de la protección del Estado mismo.

Si bien es cierto lo señalado por los autores, la teoría de los derechos adquiridos se aplica en varias materias específicas, siendo una de ellas el derecho tributario, en este ámbito la connotación de esta teoría es diferente, por lo que se ampliará el tema más adelante.

3.3. Naturaleza Jurídica

Al hablar de este tema se debe señalar una clara diferencia entre expectativa de derecho y derecho adquirido, puesto que esto determinara tanto el reconocimiento del derecho como la protección obligatoria del Estado al mismo, al respecto;

Carlos A. Manavella citando a Baundry Lacantinerie señala “la diferencia entre facultad legal y ejercicio, al considerar que el derecho adquirido es una facultad legal puesta en ejercicio. Por consiguiente, una facultad no ejercitada se trata de una mera expectativa, que en virtud del ejercicio se convertirá en derecho adquirido. Bajo el nombre de derechos la ley nos reconoce ciertas aptitudes, abre facultades, las cuales nos deja generalmente libres de usar o no. Mientras nosotros nos hayamos utilizado una de estas aptitudes, tendremos un derecho solamente en el sentido de que somos aptos para adquirirlos; pero este derecho no lo adquirimos sino hasta que nuestra aptitud de hecho se ha manifestado por el acto necesario de su utilización, esta materialización constituye un derecho adquirido.”¹⁴⁰

Rubio Correa señala que “En esencia sostiene que una vez que un derecho ha nacido y se ha establecido en la esfera de un sujeto, las normas posteriores que se dicten no pueden afectarlo. En consecuencia, el derecho seguirá produciendo los efectos previstos al momento de su constitución, bien por el acto jurídico que le dio origen, bien por la legislación vigente cuando tal derecho quedó establecido. Es de

¹⁴⁰ Manavella C, Carlos A. *Algunas reflexiones doctrinarias en torno al problema de irretroactividad de las leyes*. Costa Rica, U. A. C.A. 1985. Pág. 57.

origen privatista y busca proteger la seguridad de los derechos de las personas. Tiende a conservar las situaciones existentes y rechaza la modificación de las circunstancias por las nuevas disposiciones legales.”¹⁴¹

Por lo que se puede afirmar que para el reconocimiento de un derecho adquirido por una persona es menester la realización del hecho previsto, así como también el cumplimiento de cada uno de los presupuestos jurídicos señalados en la ley. El factor temporal es un aspecto de suma importancia pues el acaecimiento del hecho relacionado debe darse previo al establecimiento o promulgación de la ley posterior que pretenda modificar la situación jurídica adquirida.

Rubio continúa marcando otro aspecto a analizar, exponiendo para el efecto que (...) Se diferencia entre derechos adquiridos, facultades y expectativas. Las facultades son atribuciones genéricas para actuar de acuerdo con el Derecho y, en tanto tales, no son derechos y no pueden ser adquiridas. De otro lado, las expectativas son previsiones no protegidas jurídicamente de que yo pueda, eventualmente, llegar a tener tal bien o cosa. (...) ¹⁴²

Confundir las facultades otorgadas con los derechos adquiridos es común, sin embargo, de conformidad con lo que explica Rubio, se debe apelar al sentido abstracto de la facultad contenida en la norma dispositiva, ya que únicamente la enuncia, quedando a criterio del individuo su adquisición. La diferencia se encuentra en la realización o no del supuesto jurídico establecido. Por otro lado, la simple expectativa no se encuentra normada, responde a una conjetura a futuro, de una posibilidad de adquirir algo, pero que se encuentra sujeta a condiciones suspensivas, sin que el hecho principal haya sido realizado.

Por otro lado, el italiano Francesco Saverio Bianchi citado por Verdera, sostiene que “si un derecho está fundado en un título revocable, no se puede entender definitivamente como nuestro y formando parte de nuestro patrimonio, porque sería suficiente para quedar privado del mismo cualquier acto de la voluntad del cual

¹⁴¹ Rubio Correa, Marcial. Óp. Cit. Pág. 27.

¹⁴² Ibíd. Pág. 28.

pueda depender su revocación. Así, observa que los datos fundamentales para considerar un derecho como adquirido son:

1. La irrevocabilidad del título, o sea, de la causa generadora del derecho.
2. Concurso de la voluntad de una manera expresa, o que resulte tácitamente de los actos o de los hechos emanados del mismo, en el título y en la causa generatriz del derecho.”¹⁴³

Saverio hace referencia a la irrevocabilidad del título desde la perspectiva de legitimidad del mismo, si la facultad de adquirir cierto derecho se encuentra establecida en una norma, acto judicial o administrativo la protección que el Estado debe brindar a este, una vez adquirido el derecho, como ya se mencionó, es obligatoria. Contrario sensu si la facultad se encontrase fundada en una promesa entre particulares, por ejemplo, la posibilidad que comprar determinado bien, la revocabilidad de este título se encontraría sujeta al juicio del propietario o vendedor del bien relacionado.

3.4. Derechos Adquiridos en materia tributaria

En materia tributaria los derechos adquiridos, de la misma manera, personifican una situación jurídica constituida al amparo de una norma, desde una perspectiva de aplicación de las normas en el tiempo, aspecto que el contribuyente debe tener claro en demasía. En Guatemala el artículo 7 numeral 4to del Código Tributario establece que “la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectaran los derechos adquiridos.”¹⁴⁴

Para ahondar en este tema es menester que se señale lo concerniente a la irretroactividad y retroactividad de las leyes. En Guatemala el principio de irrevocabilidad de las leyes se encuentra establecido en el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y en materia tributaria el artículo

¹⁴³ *Ibíd.* Pág. 56.

¹⁴⁴ Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto número 6-91 y sus reformas.

66 regula dicho principio, ambos artículos enuncian que la ley regirá a futuro, en el primer caso la excepción se da cuando sea en materia penal y favorezca al reo, en tanto el segundo artículo expresa que las normas tendrán efecto retroactivo únicamente cuando sean pro contribuyente.

Luis Diez Picaso y otros señalan que “La función de todo operador jurídico es interpretar las normas y aplicar aquellas que contemplen los supuestos de hecho pertinentes al caso en concreto en función de la norma vigente. Como es lógico, no existe problema en la aplicación de la norma jurídica en el tiempo cuando un determinado acto, hecho, situación o relación jurídica en su creación y durante vigencia es regido por una sola norma. El problema ocurre cuando frente a un determinado acto han sucedido una serie de normas en el tiempo. En doctrina se ha señalado que la rama del derecho que resuelve este tipo de conflictos es el derecho transitorio, que está compuesto por un conjunto de normas que determinan la norma aplicable al caso en concreto”¹⁴⁵.

Además de la teoría de los derechos adquiridos, al explicar la aplicación de las leyes en el tiempo, también se puede hacer mención de la teoría del hecho cumplido, para Arauz Castex “esta teoría sostiene que cada norma jurídica debe aplicarse a los hechos que ocurran durante su vigencia, es decir, bajo su aplicación inmediata, contrario sensu dispone que la ley no debe afectar la calificación, ni las consecuencias jurídicas del hecho ya cumplido, es decir, en que están integradas todas las circunstancias que lo constituyen en antecedente de imputación jurídica; pero debe ser aplicada a los nuevos hechos.”¹⁴⁶

Pascuale Fiore señala que “Como principio general, hay que admitir que la ley dicta reglas o disposiciones para lo porvenir, y, por tanto, el legislador no puede establecerlas para lo pasado, y disponer sobre derechos adquiridos según leyes anteriores. Evidentemente, el desarrollo de la libertad civil habría de sufrir grave

¹⁴⁵Diez Picaso, Luis y Gullon, Antonio, *Sistema de Derecho Civil*, volumen I, primera reimpresión, Tecnos, Madrid, 1982, 4º edición, pág. 133.

¹⁴⁶ Arauz Castex, *Derecho Civil, Parte General*, Tomo Primero, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1974. Pág. 147.

daño, si el ciudadano, al obrar según y conforme la ley para adquirir derechos, pudiera temer que otra ley posterior le privase de los que legítimamente adquirió.”¹⁴⁷

Para efectos del presente trabajo de investigación, se tomará como referencia las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes y si estas pueden ser consideradas como derechos adquiridos, al respecto Amicus Criticandi expone que “Durante años ha sido frecuente encontrar pronunciamientos, que reconocían en la situación de exención duradera un derecho adquirido de su beneficiario. De modo que una vez concedida o iniciada una exención, la eventual modificación normativa posterior que la suprimiera o disminuyera no debería afectarle a quienes venían disfrutando de ella al amparo de la normativa anterior a la modificación.”¹⁴⁸

Gracia Ma. Luchena Mozo señala que “La teoría de los derechos adquiridos implicaría que aquellos sujetos que hubiesen disfrutado de una exención o bonificación no podrían quedar afectados por una eventual modificación normativa que supusiese su supresión o reducción. Al respecto debe decirse que la exención, como modalidad de imposición, y como situación jurídica objetiva que deriva de la ley, podrá ser modificada o suprimida en aras de la evolución del Ordenamiento tributario impidiendo que pueda reconocerse a un sujeto pasivo un derecho adquirido a su mantenimiento tras una reforma tributario.”¹⁴⁹

Las normas tributarias son irretroactivas, tal como lo fundamenta la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario, por lo que, a la luz de este principio se puede generar cierta incertidumbre acerca de la consolidación de una posición jurídica derivada de las exenciones; desde la perspectiva de la aplicación de las normas en el tiempo es claro que un contribuyente adquiere un derecho al beneficio fiscal de manera temporal, situación que el Estado debe proteger durante la vigencia de dicho beneficio, ya que el mismo no puede ser

¹⁴⁷ Fiore, Pascuale. *De la irretroactividad de interpretación de las leyes: estudio crítico y de legislación comparada*, 4ª Edición, España. Editorial Reus, 2009. Pág. 27

¹⁴⁸ Amicus Criticandi, *Hecho Imponible y la Estructura de la Relación Tributaria*, España, 2012, disponible, <https://animuscriticandi.wordpress.com/2012/02/20/130/>. 26 de agosto de 2016.

¹⁴⁹ Mozo Gracia, Ma. Luchena, *La relación jurídico tributaria. El hecho imponible*, España, Universidad Castilla – La Mancha. 2013. Pág. 18.

modificado por una ley posterior. Una vez vencido el plazo establecido por la exención el contribuyente deberá apegarse a lo establecido por la nueva ley que regula la materia.

Al respecto el artículo 36 del Decreto No. 2-89, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, establece la aplicación de las leyes en el tiempo y el ámbito temporal de validez de la ley, el literal f) se refiere a las posiciones jurídicas consolidadas bajo una ley anterior, las mismas no puede afectarse bajo el imperio de una ley posterior, este precepto refuerza el derecho que asiste a las normas durante la vigencia de las mismas.

A manera de ejemplo se puede hablar acerca de las exenciones otorgadas para el fomento de actividades económicas, que cuentan con una duración de 10 años, el beneficio adquirido no podrá modificarse por el termino establecido, es decir 10 años, pero una vez concluido dicho plazo el contribuyente no podrá alegar la consolidación de una posición jurídica, de ser así se pondría en riesgo el sistema tributario del país, pues las exenciones se prolongarían de manera indefinida causando un impacto en la recaudación del Estado.

Al respecto la Corte Constitucional de Colombia, expresa que *“La modificación, derogación o supresión de exenciones, no viola derechos adquiridos de los particulares, pues ninguna persona puede exigir la intangibilidad de las leyes tributarias, ni la subsistencia de las mismas eternamente. Lo que sí debe quedar bien claro, es que las leyes tributarias no son retroactivas, de manera que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas.”*¹⁵⁰

¹⁵⁰ Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-393/96 Exención Tributaria Iniciativa Gubernamental Colombia, 1996, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/c-878-11.htm>. 9 de diciembre de 2016.

El Dr. Carlos Gaviria Díaz afirma que “Diversas dificultades se oponen a la recepción en el ámbito de las exenciones de la categoría de los derechos adquiridos, imposibilitando basar en esta tesis la defensa o el mantenimiento de las exenciones ante los futuros cambios normativos. Atendiendo al mecanismo de devengo de la exención, dos situaciones pueden darse al entrar en vigor una ley que lo modifique o suprima determinado beneficio fiscal.”¹⁵¹

Señala, Gaviria Díaz, que (...) La primera, que antes de dicha entrada en vigor se hayan consumado diversos periodos impositivos, habiéndose devengado en cada uno de ellos la correspondiente exención. Basta en este caso el principio de irretroactividad para mantener los beneficios devengados a resguardo de la nueva norma. La segunda situación es la de los eventuales beneficios pendiente de producción, pero aún no devengado al no haberse verificado en su integridad el periodo impositivo en que se esté ni los sucesivos. No habiendo nacido aún la exención derivada de estos últimos, no puede considerarse adquirida frente a la ley modificadora. (...) ¹⁵²

Nuevamente, Gavidia, en los 2 puntos expuestos reitera la diferencia entre los derechos adquiridos y las meras expectativas de derecho, en el primer caso para explica que si los beneficios ya fueron adquiridos los mismos deberán subsistir evocando para el efecto el principio de irretroactividad, la norma nueva no deberá afectar los derechos adquiridos, o los privilegios adquiridos por el contribuyente. En tanto el segundo caso indica que los beneficios no se han producido, por lo que, el Estado no debe protección alguna, ya que no nace una situación jurídica como tal, solamente se da la simple expectativa.

El tratadista Federico Silva respalda lo mencionado por Gavidia y expone “que la teoría sobre la irretroactividad de la ley pueda resumirse en el respeto debido a los

¹⁵¹ Ley-Exam, Gaviria Díaz Carlos, *Derechos adquiridos en materia tributaria/salario integral/ ley tributaria*, Colombia, 2015, disponible en <http://ley.exam-10.com/law/35674/index.html>. 26 de agosto de 2016.

¹⁵² Loc. Cit.

derechos adquiridos y a los hechos cumplidos, exceptuando las meras expectativas, por lo cual la ley posterior puede modificar estas últimas sin ser retroactiva. Si la nueva norma altera derechos precedentemente adquiridos o hechos ya cumplidos, incurre en retroactividad, lo cual está prohibido. Por el contrario, no compromete el principio de irretroactividad la aplicación inmediata de una nueva norma a los efectos de las relaciones jurídicas pendientes que requieren de la fecundación del tiempo para materializarse como derechos, como en el caso de meras expectativas o facultades.”¹⁵³

3.4.1. Análisis de derecho comparado de la aplicación de la teoría de derechos adquiridos

En diversos países la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria ha generado incertidumbre hacia los contribuyentes respecto las exenciones otorgadas en ley. Existen diversas opiniones encontradas al respecto, pues muchos son los autores latinoamericanos que niegan la existencia de esta teoría y existen otros que apoyan dicha teoría.

Por un lado, se encuentra el caso de Costa Rica, en el cual la vigencia de las exenciones de manera general se encuentra regulada en el Código de Normas y Procedimientos tributarios. El artículo 64 del mismo establece que “Vigencia. - La exención, aun cuando fuera concedida en función de determinadas condiciones de hecho, puede ser derogada o modificada por ley posterior, sin responsabilidad para el Estado”¹⁵⁴ con la salvedad de las posiciones jurídicas consolidadas o derechos adquiridos, atendiendo al principio de irretroactividad, consagrado en la carta magna de dicho país.

Silvia Fernández Brenes indica que “La exención constituye una situación jurídica objetiva, integrada en el instituto tributario, que produce un efecto desgravatorio

¹⁵³ La Ferrere, Silva Federico, *Derechos Adquiridos y Derechos en Expectativa*, Uruguay, 2013, disponible en: <http://www.ferrere.com/novedades/publicaciones/derechos-adquiridos-y-derechos-en-expectativa>. 29/10/2016.

¹⁵⁴ Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, Ley número 4755, y sus reformas.

especial, a consecuencia de preceptos positivos expresos, y en ese sentido, no resulta adecuado hablar de una norma de exención, sino de meros preceptos que delimitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo, dependiendo de si se trata de una exoneración total o una parcial. Estas normas no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción, que determina el nacimiento de la obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible.”¹⁵⁵

Por tal motivo, Fernández Brenes, afirma que “no resulta adecuado hablar de un derecho a no pagar determinado tributo, o a satisfacerlo en una cantidad inferior de la que corresponde pagarla a otros contribuyentes. Se trata de que la obligación tributaria está exenta, o surge con un monto más reducido, de conformidad como está lo define la norma tributaria (hecho imponible). Por ello, la mayoría de la doctrina concluye que "La exención no constituye un derecho subjetivo, sino una situación objetiva, configuradora del tributo.”¹⁵⁶

Tal como lo expresa Fernández Brenes, en Costa Rica las exenciones no pueden configurarse como derechos adquiridos de los contribuyentes toda vez que el artículo 64 del Código Tributario establece, de manera general, que la vigencia de las mismas, es temporal y otorga de manera expresa la potestad al órgano Legislativo de modificar o derogar cualquier beneficio fiscal que se haya configurado, sin que exista una responsabilidad por parte del Estado; a diferencia de Guatemala pues la vigencia de las exenciones de manera general no se encuentra establecida, así como tampoco se regula de manera expresa la potestad del Congreso de la República para modificar o derogar las mismas en cualquier momento, sin que esto genere responsabilidad alguna.

Por otro lado, Alberto Benegas Lynch señala que, (...) El Derecho Tributario argentino admite que una reforma impositiva sancionada durante el curso del ejercicio grave el resultado de operaciones anteriores a ella, violando la garantía de los derechos adquiridos. Consecuentemente, se tornó una constante de nuestra

¹⁵⁵ Fernández Brenes, Silvia, *Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales*, Costa Rica, FCI, 2004. Pág. 15.

¹⁵⁶ *Ibíd.* Pág. 16.

historia tributaria la costumbre de aprobar reformas impositivas en los últimos meses, cuando no en los últimos días, del ejercicio fiscal, como ocurrió el 30 de diciembre de 1999, que afectan el resultado del total de operaciones del año. Parece evidente el perjudicial efecto que sobre la planificación empresarial pueden ejercer, vía incertidumbre e inseguridad jurídica principios normativos como la aceptación de la validez de ciertas retroactividades. (...) ¹⁵⁷

Con lo anteriormente expuesto se puede evidenciar el reconocimiento de derechos adquiridos en materia tributaria en países como Argentina, en donde los cuales personifican la autonomía individual del contribuyente, la cual se instituye mediante el reconocimiento legislativo del mismo. Al momento en que se aprueba una reforma impositiva se está ante una decisión arbitraria por parte del Estado pues no se toman en cuenta los presupuestos establecidos en ley respecto a los beneficios fiscales de los contribuyentes, invadiendo con estos actos la esfera individual del mismo.

En el caso de Argentina el reconocimiento de los derechos adquiridos derivados de las exenciones, se ampara en el derecho constitucional de propiedad privada, pues muchos fundamentan el reconocimiento de esta teoría bajo los principios básicos, es decir el contribuyente cumple con los presupuestos para la obtención de un derecho, y el mismo entra a formar parte del patrimonio del individuo, por lo que al vulnerarlo se estaría violentando el derecho constitucional de la propiedad privada; son muchos los autores que exponen que no se invoca el principio de la irretroactividad toda vez que el mismo se encuentra enunciado en el Código Civil, por lo que la retroactividad de una norma quedaría sujeta al criterio de legislador, ya que esta representaría una opción y no una obligación.

Por otra parte, algunos autores expresan su conformidad con el principio de la irretroactividad, indicando que este es de aplicación común, sin importar el rango de la ley que lo contenga, Fonrouge, citado por María Fabiana Brusa, indica que, “a la irretroactividad se le debe poner tope en situaciones especiales en las que se busca

¹⁵⁷ Benegas Lynch, Alberto. *Sistemas tributarios, un análisis en torno al caso argentino - Libertas* 33. Argentina: Eseade, 2002. Pág. 149.

desbaratar maniobras de evasión fiscal al período transcurrido entre el proyecto de modificación y sanción de la ley, o desde su promulgación hasta la entrada en vigencia.”¹⁵⁸

En el caso de España, Macho Pérez indica que “Pues bien, específicamente en materia tributaria – donde la noción de los “derechos adquiridos” aparece con relativa frecuencia en el Derecho transitorio-, el Tribunal Constitucional ha descartado que el concepto de “derecho adquirido” sirva como criterio para el enjuiciamiento de la retroactividad, especialmente en materia de supresión o reducción de beneficios tributarios. Concretamente, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero - donde se enjuiciaba la reducción de un beneficio tributario con efectos para períodos impositivos futuros -, el Tribunal Constitucional ha negado que la concesión de beneficios tributarios genere “derechos adquiridos” frente al Legislador, que éste no pueda suprimir” ¹⁵⁹

Al respecto el Tribunal Constitucional español manifestó que “las normas que establecen beneficios tributarios, efectivamente, *“crean situaciones jurídicas individualizadas”* a favor de los beneficiados, atribuyéndoles un *“poder jurídico”* que *“consiste en no satisfacer un determinado tributo o en satisfacerlo en una cuantía menor que la prevista con carácter general”*. Sin embargo, éste no puede considerarse un “derecho adquirido” frente al Legislador, puesto que *“el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributarias es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional, que liga a la Administración y al contribuyente”*¹⁶⁰

Macho Pérez continúa expresando que “la postura de la Corte debe matizarse en dos sentidos: en primer lugar, sólo puede negarse la existencia de un “derecho tributario adquirido” a efectos de retroactividad, cuando lo que se invoca es un *derecho al mantenimiento pro futuro del beneficio fiscal, en virtud de la inversión realizada en el pasado*, pero no así cuando el beneficio tributario ya se ha

¹⁵⁸ Brusa, María Fabiana, *Derecho constitucional tributario-Derechos adquiridos-visión doctrinaria y jurisprudencial*, Argentina. Aduana News, 2003. Pág. 10.

¹⁵⁹ Macho Pérez, Ana Belén, Óp. Cit. Pág. 393.

¹⁶⁰ *Ibíd.* Pág. 394-395.

“devengado”; en segundo lugar, la supresión o reducción *pro futuro* de un beneficio tributario de carácter *temporal* puede resultar inconstitucional, no por vulneración del principio de irretroactividad, pero sí por infracción de otros principios y garantías constitucionales.”¹⁶¹

Varios tratadistas se encontraban a favor de la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria, siendo uno de ellos Sainz Bujanda, quien afirmaba que “los derechos adquiridos son *aquellos que por razón de la ley se encuentran incorporados al patrimonio de una persona*. Como sabemos, el profesor de Madrid entiende que “tratándose de exenciones subjetivas y temporales se genera en el beneficiario el derecho a que el disfrute de la exención no pueda ser suprimido ni suspendido durante el tiempo de vigencia de la exención”¹⁶²

Expone Pedro Manuel Herrera Molina que “Una tesis similar adopta Albinana: las exenciones objetivas temporales deben respetarse por el plazo que hayan sido concedidas, esto es, deben reconocerse *derechos adquiridos* en cuanto se presume que la exención tributaria cumple la función de una contraprestación por un determinado comportamiento económico de su titular. Estos autores, entienden que las exenciones pueden constituir derechos adquiridos *frente al legislador* que se verá obligado a respetarlos en el caso de suprimir el precepto que los que permitía acceder a su disfrute. Por el contrario, otro sector doctrinal solo admite los derechos adquiridos en materia de exenciones cuando una norma de derecho transitorio establezca su respeto.”¹⁶³

Tanto Sainz Bujanda como Albinana, representan dos exponentes de la teoría clásica de los derechos adquiridos, la cual señala que los mismos entran a formar parte del patrimonio del individuo una vez consumado el hecho imponible, por lo que, desde ese momento, tal como se mencionó anteriormente, el Estado debe protección y respeto a los mismos por el simple estatus de adquiridos.

¹⁶¹ Loc. Cit.

¹⁶² Herrera Molina, Pedro Manuel, Óp. Cit. Pág. 181.

¹⁶³ Ibíd. Pág. 182.

Por otro lado, García de Enterría, citado por Herrera Molina, expresa que “A su juicio, el otorgamiento de beneficios tributarios origina un derecho público subjetivo de contenido patrimonial. Por tanto, aunque este autor no lo señale expresamente, las exenciones *reconocidas por actos administrativos* singulares en favor de una persona determinada cumplirían todos los requisitos necesarios para constituir derechos adquiridos.”¹⁶⁴

Herrera Molina continúa indicando que (...) La constitución de este nuevo tipo de derecho *adquirido* en el ámbito de las exenciones podría expresarse del siguiente modo: cuando un sujeto se ve privado de un beneficio tributario por una ley inconstitucional, *adquiere* un derecho subjetivo dirigido a la eliminación del precepto inconstitucional y al restablecimiento de la medida desgravaría. Aunque llamemos a esta situación jurídica *derecho adquirido*, esta nueva construcción nada tiene que ver con la doctrina tradicional de los *iura quaesita*, rechazada por nuestro Tribunal Constitucional. Para resaltar esta diferente naturaleza los denominaremos *derechos adquiridos impugnatorios*, utilizando la expresión introducida en España por García de Enterría. (...) ¹⁶⁵

Con la denominación propuesta por García de Enterría, lo que se trataba de hacer es desligar la situación de los derechos adquiridos en este ámbito de la teoría clásica, así pues, ante una ley nueva que pretendiese suprimir las exenciones fiscales, antes del plazo establecido por la ley anterior, la protección de la posición jurídica adquirida no vendría de la norma tributaria per se, sino del precepto constitucional violentado por la norma posterior, por ejemplo seguridad jurídica del contribuyente.

Herrera Molina expone “que como una medida para frenar la proliferación de las exenciones concedidas sin límite de tiempo el artículo 15 de la Ley General Tributaria, establecía que “Las normas por las que se otorguen exenciones o

¹⁶⁴ *Ibíd.* Pág. 183.

¹⁶⁵ *Ibíd.* Pág. 186.

bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un período de cinco años, salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad o por mayor o menor tiempo, y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia.”¹⁶⁶

Por lo que se puede concluir que actualmente existen varios autores que refutan esta teoría desde la perspectiva de la adquisición de un derecho mediante la norma tributaria, toda vez, que las exenciones son únicamente un elemento de la relación jurídica tributaria entre Estado y contribuyente y exponen que es necesario el análisis de las mismas a la luz de una posible vulneración de principios constitucionales y los derechos que derivan de estos, tal como lo menciona García Enterría.

Un claro ejemplo de la postura adoptada por la Corte española, afirma Macho Pérez, (...) se da en la STC 234/2001, de 13 de diciembre, donde el Tribunal Constitucional califica la supresión de una exención tributaria como *retroactividad auténtica o estricta*, declarando su inconstitucionalidad, en atención a que la conclusión del supuesto de hecho de la exención y la producción de su efecto jurídico habían tenido lugar en el pasado. (...) en este caso la supresión de las exenciones se declara inconstitucional pues vulnera el principio de irretroactividad de las normas, no así un derecho adquirido de los contribuyentes.

Es preciso mencionar que se han tomado otras medidas respecto a las exenciones y su posible consideración como derechos adquiridos de los contribuyentes, una de ellas es la reforma completa al artículo 15 de la LGT, el cual ahora regula lo concerniente al conflicto de aplicación de la norma tributaria, al igual que en Guatemala la vigencia de las exenciones de manera general no se encuentra establecida en la Ley General Tributaria sino se encuentra sujeta a las normas especiales de cada impuesto.

Juan Pablo Esguerra Díaz señala que en Colombia “El principio de la irretroactividad de la ley encuentra su razón de ser en el orden público, pues se busca dar confianza

¹⁶⁶ Ibíd. Pág. 193.

a las personas en el ordenamiento jurídico. Es así como el inciso primero del artículo 58 de la Constitución Política establece: “Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultaren en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social”.¹⁶⁷

Esguerra Díaz asimismo expone que “la disposición constitucional transcrita recoge en esencia el texto del artículo 30 de la Constitución de 1886, en particular la noción de derechos adquiridos, la cual deriva de la teoría de los “derechos adquiridos y las meras expectativas”. Bajo esta teoría, la ley se considera retroactiva cuando afecta intereses que para sus titulares constituyen derechos adquiridos en relación con su estado o patrimonio bajo una ley antigua; pero no lo es cuando únicamente afecta facultades legales o simples expectativa.”¹⁶⁸

José Orlando Morera Cruz, indica que “Si bien en materia tributaria no se predica el concepto de derechos adquiridos, existen situaciones particulares en las cuales se ha reconocido el impacto tributario como parte del cambio de circunstancias en las cuales, por ejemplo, se ha celebrado un contrato privado. De otra parte, el Art. 363 Constitución Política, establece que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad, por lo cual las reglas de juego acordadas por los asociados y traducidas en reglas y principios no sufrirán una variación sustancial y tendrán injerencia sobre hechos y situaciones ya consolidadas.”¹⁶⁹

¹⁶⁷ Esguerra Díaz, Juan Pablo. *Aplicación de las normas de carácter societario en el tiempo*. *Revista de Derecho Privado* 43(6): 3-20, 2010. Colombia: B - Universidad de los Andes Colombia, 2011. Pág. 4.

¹⁶⁸ Loc. Cit.

¹⁶⁹ Morera Cruz, José Orlando. *Dos casos sobre procedimiento y sanciones en el derecho tributario colombiano sanción por el envío de información errada y sobre el principio de no retroactividad*. Argentina: El Cid Editor | apuntes, 2009. Pág. 7.

Morera Cruz además indica que “Esta garantía vela porque los contribuyentes conozcan, previamente a la realización de los hechos generadores que dan lugar al pago de los tributos, las consecuencias impositivas que se derivarán ya sea de sus actos o contratos lo que implica que en materia tributaria no podrá el legislador establecer los parámetros legales de un hecho realizado con anterioridad a la entrada en vigor de una nueva ley, modificando los aspectos sustanciales o procedimentales de un determinado tributo.”¹⁷⁰

Colombia no dista mucho de la perspectiva aplicada en España, pues como bien lo menciona Morera Cruz, no se reconocen, derechos adquiridos per se en materia tributaria, no obstante, si existe un reconocimiento de las posiciones jurídicas de los contribuyentes, derivadas de las exenciones y consolidadas durante la vigencia de la ley que los otorga, y estos deben respetarse bajo el principio constitucional de la irretroactividad de las normas.

Al respecto la Corte Constitucional de Colombia hace referencia en la sentencia C-952 de 2007 y establece que;

“En materia tributaria, el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente. Siempre que se trate de tributos de período. En este sentido es que el artículo 363 de la Constitución Nacional establece que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”¹⁷¹

¹⁷⁰ Loc. Cit.

¹⁷¹ Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-878/11 *SANCION POR VIOLACION A CONDICIONES DE EXENCION POR COMPRA Y DISTRIBUCION DE COMBUSTIBLES LIQUIDOS DERIVADOS DEL PETROLEO EN ZONAS DE FRONTERA*, Colombia, 2011, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/c-878-11.htm> 20 de marzo de 20016.

“La facultad del Legislador de modificar o derogar las normas tributarias no resulta restringida por el principio de irretroactividad de las leyes tributarias y tal atribución debe ejercerse con arreglo a los principios y garantías constitucionales, de equidad y de justicia. (Art. 95-5 C.N.). Sin embargo, el principio de irretroactividad no se opone al concepto de situación jurídica consolidada, respecto del cual esta Corporación ha precisado que "aun cuando en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58 C.N.), sí debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanan del principio de legalidad del tributo" posición jurídica que se reitera.”¹⁷²

“Observa la Sala que, en el caso bajo análisis, además de existir una situación jurídica consolidada frente a la norma que le concedió el beneficio fiscal, surgen derechos adquiridos derivados de la confianza legítima del contribuyente”.¹⁷³

Se puede concluir que la Corte Colombiana concuerda con los distintos autores, que afirman que no existen derechos adquiridos este ámbito, sin embargo, en el presente fallo expone que el concepto de estos derechos se encuentra intrínsecamente ligada con la protección de las situaciones jurídicas consolidadas y con el principio de irretroactividad, se puede decir que se hace un reconocimiento tácito de los mismos. Un aspecto importante es que aun cuando en las normas colombianas no son retroactivas, las mismas establecen que esto no es una limitante para el legislador al momento de modificar o derogar. Situación similar a la ocurrida en Argentina en donde la retroactividad es una opción y no una obligación para el legislador.

Es evidente que los países analizados no consideran en su mayoría las exenciones como derechos adquiridos, como se mencionó anteriormente, varios tratadistas coinciden en que los derechos obtenidos por los contribuyentes se derivan de un derecho constitucional o civil como tal, y sus legislaciones con regulaciones diferentes buscan proteger al Estado sin reconocer que los derechos adquiridos bajo la vigencia de una ley permanecen de manera indeterminada en el tiempo.

¹⁷² Loc. Cit.

¹⁷³ Loc. Cit.

Capítulo 4

Análisis jurídico y crítico de sentencias de la Corte de Constitucionalidad y Sala de lo Contencioso Administrativo en las que se traten los derechos adquiridos en materia tributaria.

Previo al análisis, es necesario señalar el concepto de sentencia, para Eduardo Couture, *el acto procesal emanado de los órganos jurisdiccionales que deciden la causa o punto sometidos a su conocimiento*. Por otro lado, Alsina señala que es el modo normal de extinción de la relación procesal.¹⁷⁴

La diferencia entre la Sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad y la Sala de lo Contencioso Administrativo radica en que; la primera es la institución apolítica, encargada directamente de la defensa del orden constitucional en el país, por lo que sus fallos responderán a la constitucionalidad o inconstitucionalidad del actuar de las autoridades y de las personas, en tanto los fallos emitidos por la segunda responden a pretensiones planteadas por los accionantes dentro de un proceso judicial, reclamando para el efecto que se declare legal o ilegal determinado acto.

4.1. *Tribunal que conoció: Corte de Constitucionalidad, Expedientes acumulados: 825-2000, 1305-2000 Y 1342-2000, Fecha de resolución: 13 de agosto de 2013, Gaceta Jurisprudencial N° 69 – Inconstitucionalidad de carácter General-parcial*

*Síntesis del caso*¹⁷⁵

- Fundamentación de la impugnación:

El Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala promovió Inconstitucionalidad parcial de los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria; los cuales suprimieron el último párrafo del artículo 28 del Decreto 37-92 del Congreso de la República, que establecía:

¹⁷⁴ Sentencia, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Argentina, Editorial Heliasta, 2013, 38ª edición, pág. 878.

¹⁷⁵ Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

“Adicionalmente, el Ministerio de Finanzas Públicas por el conducto correspondiente pagará en efectivo, un cuatro por ciento sobre el monto de cada adquisición efectuada por los Notarios, que se entregará directamente al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, con destino exclusivo a financiar sus planes de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones a favor de los colegiados, y los comprobantes que se extiendan a la dirección como constancia del pago de la comisión a que se refiere este artículo, no están afectos al impuesto de timbres fiscales”.

La norma impugnada violenta los derechos adquiridos de los Notarios, afectado su patrimonio pues la supresión de dicho artículo no permite el incremento del fondo de pensiones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, vulnerando de la misma manera el artículo 44 constitucional; otro precepto constitucional que se ve afectado es el artículo 81, el cual contiene lo referente a los derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones, esto abarca las prestaciones en general.

Por otra parte, el artículo 23 del Decreto antes indicado, suprimió el artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, referente a que podía utilizarse timbres fiscales para satisfacer dicho impuesto en los testimonios de las escrituras públicas, cuando fuere procedente de conformidad con la ley; derogatorias que afectan el patrimonio del fondo de prestaciones del referido Colegio y violan derechos adquiridos de sus agremiados.

Los artículos 1, 2, 4, 44, 47, 51, 90, 93, 94, 101, 102, 106, 175, se ven vulnerados toda vez que la norma impugnada contraviene principios derechos constitucionales y deberes del Estado tales como la protección a la personan y a la familia, el derecho a igualdad, la prevalencia del interés común sobre el particular, la protección social, jurídica y económica de la familia, derecho a la salud, entre otros.

“tomando en cuenta que el régimen de seguridad social establecido en el artículo 100 de la Constitución Política de la República de Guatemala no es aplicable al ejercicio de la profesión notarial, el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala logró que el Estado con su poder imperio, a través del Congreso de la República, le otorgara un derecho a percibir el cuatro por

ciento (4%) del monto de la compra de especies fiscales efectuadas por los notarios con destino exclusivo a financiar sus planes de pensiones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones a favor de los colegiados.”

Los artículos impugnados restringen derechos adquiridos de los abogados y notarios, pues la posición constituida por el Decreto No. 37-92 del Congreso de la República, a favor del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, de percibir un cuatro por ciento (4%) de la venta de especies fiscales hecha por los notarios, debe conservarse bajo el imperio de otra ley, pues debe entenderse que suprimir o cambiar una posición jurídica constituida como la antes referida, daría lugar a un resquebrajamiento del Estado de derecho, pues apareja como consecuencia una inseguridad jurídica.

Por esa razón fue que el legislador estableció en el artículo 7 numeral 4) del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, el principio de “*derechos adquiridos*” el cual permite a los notarios guatemaltecos conservar la posición constituida por una ley anterior.

Una de las finalidades principales del Decreto No. 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, era la supresión de algunos privilegios fiscales que se encontraban vigentes de manera injustificada, por lo que se procedió a su supresión sin tomar en cuenta que dicho porcentaje no era un privilegio fiscal sino un derecho adquirido.

“En efecto, el Diccionario de la Real Academia Española, establece, en su primera acepción, que privilegio es una “*gracia o prerrogativa que concede el superior, exceptuando o liberando a uno de una carga o gravamen, concediéndole una exención de que no gozan otros*”.

- Trámite de las inconstitucionalidades: No se declaró suspensión provisional
- Resumen de las alegaciones:

El Procurador General de la Nación concordó con lo planteado por los accionantes, afirmando que existía una clara transgresión a los derechos adquiridos de los Notarios y a la Constitución Política de la República, afectando de manera directa al gremio puesto que la supresión de dicha comisión supone una reducción al patrimonio y fondo de pensiones del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala.

Por otro lado, la Superintendencia de Administración Tributaria sostiene la postura que con los artículos impugnados de ninguna manera se están vulnerando los derechos adquiridos del gremio relacionado, por el contrario, el objetivo de dicha norma es la supresión de privilegios otorgados por el legislador a favor de una persona jurídica, consistente en apartar parte de lo recaudado por medio de tributos y destinarlo a intereses particulares, lo cual viola el artículo 44 de la Constitución. No existe una razón justificada por la cual se le otorguen dichos privilegios fiscales, así mismo se hace referencia a que las regulaciones de derecho laboral y derechos adquiridos son inaplicables por los notarios toda vez que estos son los que pactan los honorarios por lo que no existe una relación de dependencia.

La Administración Tributaria continuó exponiendo que dicha comisión, por ser un privilegio y un beneficio fiscal exclusivo del referido colegio contradice el principio constitucional de igualdad, desarrollado por la Corte de Constitucionalidad al expresar que “*se debe tratar igual a los iguales, en iguales circunstancias*”; por tal razón, no existe justificación para otorgar una comisión al referido Colegio Profesional y no hacerlo con los demás gremios profesionales, por lo que, con la supresión del privilegio relacionado, se elimina la desigualdad entre los Colegios Profesionales.

El Ministerio Público por su parte concuerda con lo expresado por los accionantes, e invoca el artículo 36 de la Ley del Organismo Judicial establece que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior, por lo que no es posible suprimir un derecho contenido en una ley anterior, a través de una ley posterior -norma impugnada-, ya que se estarían transgrediendo los preceptos legales antes indicados; en consecuencia, resulta evidente la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, por lo que solicito que se declarara con lugar la inconstitucionalidad planteada.

- *Consideraciones del Tribunal:*

La Corte coloca la Quid Juris del asunto enfocándose en 2 problemas a resolver:

“a) establecer, a la luz de las disposiciones constitucionales, el carácter de la obligación de pago que el Ministerio de Finanzas Públicas tiene con el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala relacionada por los postulantes, con el objeto de establecer si la normativa impugnada podría afectar derechos adquiridos; y b) determinar si la norma impugnada contraviene los preceptos constitucionales señalados por los accionantes, infracción que, de advertirse, posibilitaría la expulsión de aquéllas del ordenamiento jurídico interno.”

Para el efecto se analizó desde la norma impugnada desde tres aspectos;

1. La intención del legislador ordinario al emitir el Decreto 44-2000, del Congreso de la República de Guatemala: I. la supresión de privilegios y beneficios fiscales; II. la ampliación de la base imponible; y III. la regularización tributaria

Así, se reconoce en el propio Decreto la necesidad de ampliar la base tributaria e incrementar la recaudación de impuestos ampliando para ello la carga tributaria, lo cual se pretende lograr suprimiendo privilegios y beneficios fiscales, reformando leyes que establecen “exenciones, exoneraciones y deducciones”, reduciendo con ello situaciones de “elusión, competencia desleal y desigualdad ante la ley que generan dichos beneficios fiscales, respecto de los contribuyentes que cumplen con el pago total de sus impuestos”

De ahí que una correcta intelección del artículo 34 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, permite colegir que por medio del mismo quedan derogadas todas las leyes y disposiciones que se opongan a la supresión de privilegios y beneficios fiscales de acuerdo con lo establecido en el citado Decreto, lo cual puede hacerse sin afectar situaciones válidamente consolidadas y derechos adquiridos no sólo de los contribuyentes, sino de todas aquellas personas individuales o jurídicas cuyo patrimonio pueda verse afectado con la nueva regulación contenida en el multicitado cuerpo normativo.

2. Protección a los derechos que se adquieren por el ejercicio de una profesión universitaria;

“Los derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones acreditadas por dichos títulos, deben ser respetados y no podrán emitirse disposiciones de

cualquier clase que los limiten o restrinjan.” Con dicho mandato, la Constitución sigue la orientación -definida sobre todo por la jurisprudencia constitucional alemana- relativa a la concurrencia de vicio de inconstitucionalidad en un acto legislativo por exclusión, arbitraria o discriminatoria, de un beneficio; este vicio se produce cuando el órgano con potestad de legislar lo hace regulando una exclusión arbitraria y discriminatoria, que priva a una persona del goce de un derecho adquirido, de tal manera que impide la aplicación efectiva y eficaz de las disposiciones constitucionales, sin atender la prevalencia de éstas, generando con tal proceder una violación material de la Constitución.”

La Corte en su opinio juris indica que dentro de los derechos adquiridos en el ejercicio de una profesión acreditada están todos aquellos que tienen como finalidad la superación moral, científica, técnica y material, no sólo de dichas profesiones, sino de todos aquellos quienes las ejercen.

3. La congruencia de la regulación contenida en el Decreto No. 44-2000 del Congreso de la República con los preceptos constitucionales que reconocen derechos adquiridos por el ejercicio de una profesión universitaria:

Si como anteriormente se consideró en este fallo, la teleología del Decreto No. 44-2000 del Congreso de la República es la de aumentar la carga tributaria mediante la supresión de privilegios y beneficios fiscales, corresponde ahora determinar si la obligación de pago que se denuncia como suprimida por los accionantes en las normas objetadas de inconstitucionalidad artículo 21 y 23 del decreto efectivamente constituye un beneficio fiscal o bien, en apoyo de la tesis de éstos, si dicha obligación constituye un derecho del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, adquirido al amparo de lo dispuesto en los artículos 81 y 90 constitucionales.

En el caso de los privilegios y beneficios fiscales, es evidente que la liberación de la carga o gravamen tributario en el sujeto pasivo de la obligación impositiva, aparte de constituir por sí un privilegio fiscal, resulta también siendo un beneficio del mismo tipo, pues la liberación de la carga o gravamen solamente puede darse por medio de una exención o una exoneración, mismas que de acuerdo con los más elementales

principios del derecho tributario, constituyen beneficios fiscales.

Este tipo de privilegio (fiscal) es el que juntamente con aquellas exoneraciones y deducciones a que se refiere el Decreto No. 44-2000 del Congreso de la República, son las que debían suprimirse dentro del marco de dicho Decreto, para lograr la reducción de situaciones de elusión, competencia desleal y desigualdad ante la ley que generan los citados beneficios fiscales respecto de aquéllos que también tributan con el pago total de sus impuestos.

Derecho adquirido es aquél que, por haber cumplido con todos los presupuestos de hecho para su consolidación, resulta incorporado definitivamente al patrimonio de su titular, según la ley vigente que le acredita existencia. Es en atención a estas situaciones consolidadas que los principios de seguridad y certeza jurídicas imponen al ordenamiento legal observar que los derechos, adquiridos al amparo de una ley, deben ser respetados por la nueva legislación, y no pueden ser afectados mediante la aplicación retroactiva de esta última. Tal mandato es recogido en la Constitución Política de la República artículo 15, y en los artículos 7 que dispone que “*La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos*” y 36, literales a), c) y f) de la Ley del Organismo Judicial.

“Tomando en cuenta los presupuestos anteriores, no requiere mayor esfuerzo intelectual determinar que la obligación antes citada no puede constituir un privilegio fiscal, pues en la misma no se está liberando sujeto pasivo alguno del tributo, del cumplimiento de un carga tributaria, sino más bien la obligación tiene como origen el pago previo de un impuesto que se da, ya sea al adquirir timbres fiscales para satisfacer el mismo, o bien, adquirir papel sellado especial para protocolos, para realizar una función notarial. De ahí que por no constituir privilegio fiscal alguno dicha obligación, no le sean aplicables a ella los conceptos de “exención”, “exoneración”, “deducción”, “elusión” y “competencia desleal”, que es lo que en resumen se pretendió evitar al emitirse el Decreto 44-2000 del Congreso de la República.”

“Si se toma en cuenta que la propia Constitución prohíbe la afectación de derechos adquiridos por el ejercicio de profesiones acreditadas, y que estos

derechos se consolidan previo cumplimiento de ciertas obligaciones puede concluirse que la obligación que por medio de una ley asumió el Estado en ejercicio de su potestad soberana de legislar, coadyuvando con el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala para el cumplimiento de sus fines, ha pasado a integrar el patrimonio jurídico del citado Colegio Profesional, pues por el propio imperium que genera el pago de la obligación tributaria es lo que origina la consolidación de la posición jurídica adquirida por dicha institución gremial, misma que no puede ser afectada o suprimida ni por legislación posterior, ni en fraude de ley, lo que de concurrir, configuraría un vicio de inconstitucionalidad en el acto legislativo o gubernamental que así lo acuerde, al conllevar implícita una violación de lo dispuesto en los artículos 44, 81 y 175 de la Constitución”

El derecho adquirido a que se refieren los accionantes en ningún momento puede entenderse como suprimido por la regulación contenida en el Decreto 44-2000 del Congreso de la República, y por ello, no sólo se mantiene conforme lo previsto en el artículo 28 del Decreto 37-92 antes de ser reformado, incluyendo la parte transcrita en el considerando anterior, sino, por la congruencia que guarda con el contenido del artículo 24 del Acuerdo Gubernativo 737-92 de veintisiete de agosto de mil novecientos noventa y dos que contiene el Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

- *Declaración y sentido de la Resolución:*

I) Sin lugar las acciones de inconstitucionalidad parcial planteadas contra los artículos 21 y 23 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República, que contiene la Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la base Imponible y de Regularización Tributaria;

II) Para la positividad del derecho que se preserva por este fallo, debe entenderse que en los casos en los que la ley requiera intervención notarial para la formalización de contratos en los que se debe satisfacer el Impuesto al Valor Agregado, dicho impuesto puede satisfacerse adhiriendo en los testimonios de las escrituras públicas respectivas timbres fiscales, devengándose con motivo de la adquisición de dichas

especies la comisión del 10 % del valor de las mismas por parte del adquirente; adicionalmente el Ministerio de Finanzas Públicas por el conducto correspondiente, pagará en efectivo al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala un cuatro por ciento (4 %) por cada adquisición de timbres fiscales hecha por los notarios, misma que se entregará directamente a la institución mencionada, con destino exclusivo para financiar sus planes de prestaciones, jubilaciones, montepíos y otras prestaciones a favor de sus colegiados.

III) Ordena tanto a la Superintendencia de Administración Tributaria como al Ministerio de Finanzas Públicas, determinar para su posterior pago, el importe del cuatro por ciento (4%) de la comisión que le corresponde al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, como consecuencia de adquisiciones de especies fiscales y papel sellado especial para protocolos realizadas por los notarios, para cuyo efecto deben observar, no sólo la norma que se impugnó sino los párrafos conducentes del artículo 28 del Decreto 37-92 y 45 del Decreto 27-92 antes de su reforma y de lo dispuesto en el artículo 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos contenido en el Acuerdo Gubernativo 737-92 de veintisiete de agosto de mil novecientos noventa y dos; disposiciones que no pueden estimarse derogadas por las razones en este fallo consideradas; obligación que dichas autoridades deben hacer efectiva inmediatamente, y, las demás, conforme se vayan produciendo, a partir de la fecha en la que reciban certificación de esta sentencia.

- *Análisis del caso*

La interpretación de las normas tributarias debe hacerse en sentido restrictivo, siguiendo un orden armónico y jerárquico, y nunca por analogía. En el caso concreto la Corte de Constitucionalidad declaró sin lugar la inconstitucionalidad interpuesta por el Colegio de Abogados y Notarios, con el argumento de que esta no procedía toda vez que el artículo 28 del decreto 37-21 no formaba parte de la reforma por contener un derecho adquirido y no así un beneficio o privilegio fiscal por lo que el mismo debería permanecer vigente.

En el presente caso los “derechos adquiridos” reconocidos por la Corte de Constitucionalidad, derivan del Artículo 81 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que los derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones acreditadas no podrán restringirse ni limitarse. En el caso concreto, la profesión de Abogados y Notarios; empero tienen una incidencia directa en la tributación del Estado, es por esto que forman objeto de análisis.

Se puede decir que en el caso relacionado la C.C. actuó aplicando la corriente española propuesta por García de Enterría, pues reconoce las posiciones jurídicas consolidada en ámbito tributario, específicamente en materia de exenciones, no obstante, hace referencia a que estas nacen de un precepto constitucional, en este caso la profesión acreditada; así mismo hace mención del principio de irretroactividad consagrado en el artículo 15 de la Carta Magna, es decir otro precepto constitucional. Por lo que, se puede deducir que el derecho adquirido reclamado por el gremio de Abogados y Notario no proviene de una exención per se, sino de un mandato constitucional que está siendo vulnerado.

Sin embargo, se puede señalar que la Corte no se basó en los criterios de interpretación tributarios y no considero adecuadamente las normas, pues si bien es cierto los derechos adquiridos se encuentran protegidos constitucionalmente, al ser analizados en el marco de lo que compete estos no se ven violentados ante dicha reforma, debido a que lo que se trataba de suprimir era un privilegio fiscal tal cual.

Contrario a lo interpretado por la Corte de Constitucionalidad, los argumentos planteados por la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentran bien sustentados y lo que en realidad busca la norma impugnada es la eliminación de privilegios que a través de tributos que favorece únicamente a intereses particulares, y tiene como fin la realización del poder tributario. El fallo dictado por la C.C. transgrede no solamente el poder tributario del Estado sino también su finalidad suprema y obligaciones con la población por tanto se puede establecer que con dicho fallo únicamente se buscaba la protección de intereses particulares.

Al analizar el precepto impugnado se observó que en efecto la comisión relacionada personificaba un privilegio fiscal contrario a lo preceptuado por la Corte, que debía suprimirse con el fin de reducir el sacrificio fiscal de esta manera coadyuvar a la consecución del bien común. Por tanto, como se mencionó anteriormente, la Corte al emitir el presente fallo aplicando la teoría de los derechos adquiridos, en materia tributaria, contradice su misión como ente fiscalizador y controlador de la constitucionalidad de las normas, y violenta los principios de igualdad y justicia tributaria al proteger una subvención tributaria en perjuicio del bien común.

Situaciones como esta son las que se dan de manera repetitiva en el país; cuando se busca el sacrificio de intereses particulares en pro del beneficio colectivo, la población se encuentra con una pared enorme de politización, corrupción concentración de poder que beneficiara únicamente a unos cuantos. Otro ejemplo de esto es el Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo, citada y comentada ut supra, que al igual que el Decreto 44-2000, buscaba la supresión de beneficios fiscales, no obstante, los legisladores de manera fraudulenta manipularon la ley de tal manera que los mismos subsistieron y se agregaron más beneficiados.

Ambos decretos, han sido manejados a costa del Estado y su marco legislativo, manteniendo los privilegios y exenciones fiscales de manera prolongada e indefinida favoreciendo a un sector económico específico. Transgrediendo los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, generando un desequilibrio entre los contribuyentes.

Esta sentencia tiende a ser un tanto confusa y ambigua, claramente denota un interés alejado del colectivo y la poca disposición para la correcta interpretación de las normas tributarias. Representa un ejemplo claro de que las normas pueden ser interpretadas de muchas formas y conveniencias, es claro que afecta al gremio, sin embargo, la obligación como estudiosos del derecho es precisamente la correcta interpretación y aplicación de las normas, prevaleciendo bien común y la justicia.

4.2. *Tribunal que conoció: Corte de Constitucionalidad de Guatemala, número de expediente: 2849-2012, fecha de resolución: 28 de mayo de 2013, Inconstitucionalidad de carácter general del artículo 180, numeral 4 de la Ley de Actualización Tributaria, Gaceta Jurisprudencial: 108*

Síntesis del caso: ¹⁷⁶

- Fundamentos jurídicos de la impugnación

El accionante expuso que el artículo 180 inciso 4 de la Ley de actualización Tributaria, deroga la exención contenida en el artículo 12 de Decreto 80-2000 del Congreso de la República, el cual dispone, “Se exceptúan del impuesto del diez por ciento (10%) que establece el inciso a) del artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los pagos o acreditamientos en cuenta de intereses por concepto de préstamos otorgados por instituciones bancarias y financieras de primer orden, debidamente registradas como tales en el país de origen; y, por las de carácter multilateral; en todos los casos domiciliadas en el exterior, siempre que dichos préstamos sean destinados para la producción de rentas gravadas y que las divisas provenientes de tales préstamos, hayan sido negociadas o se negocien directamente con el Banco de Guatemala o por intermedio de los bancos y de otras sociedades mercantiles, contratadas y habilitadas para operar en cambios, conforme al régimen cambiario vigente”.

A su juicio, tal derogatoria resulta incompatible con el principio de seguridad jurídica, consagrado en los artículos 2 y 3 de la Constitución Política de la República de Guatemala. **a)** no responde a la voluntad del legislador, por cuanto esta, según afirma, se dirige a mantener la exención tributaria referida, que ha estado en vigencia por doce años, cuya aplicabilidad se proyecta hacia el futuro, tal como lo establece la Ley de Actualización Tributaria. **b)** la razonabilidad de las normas jurídicas está determinada por los principios de la lógica jurídica (logos de lo razonable). Argumenta que la teoría de la razón suficiente explica que los hechos jurídicos contenidos en el ordenamiento jurídico deben contar con una razón suficiente que las explique y justifique, lo que no ocurre con la derogatoria temporal

¹⁷⁶ Fuente: Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

contenida en la norma impugnada, la cual, a su criterio, provoca incertidumbre jurídica, es absurda, contradictoria e inconsistente con lo que disponen los artículos 104, inciso 2), literal a), segundo párrafo, 180, inciso 1) y 181, inciso 1) de la Ley de Actualización Tributaria. **c)** expone que al derogar el artículo 12 del Decreto número 80-2000 del Congreso de la República, antes de que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas), que incluye tal disposición legal, pierda vigencia e inicie la de la nueva regulación del Impuesto sobre la Renta (contenido en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República), se deja un espacio de tiempo sin exención, durante el cual los referidos pagos y acreditamientos en cuenta estarán gravados por el impuesto citado, toda vez que, esta última ley, prescribe que el libro que regula lo relativo al impuesto sobre la renta, entrará en vigencia el uno de enero de dos mil trece. **d)** se produce un vacío legal durante el espacio de tiempo en el que ninguna de las dos exenciones del impuesto relacionado se encuentra vigente; **c)** agrega, que la disposición impositiva conllevaría un efecto retroactivo, pues se aplicaría a intereses causados antes de la vigencia de la derogatoria, en virtud de que la remesa de los intereses se realiza dentro del período en que no está vigente la respectiva exención. Solicitó que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial planteada y, como consecuencia, sin vigencia el inciso 4) del artículo 180 de la Ley de Actualización Tributaria -Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

- Trámite de la Inconstitucionalidad

Se decretó la suspensión provisional, en resolución de diez de agosto de dos mil doce y, por su efecto derogatorio, se decidió que recobrarla la vigencia la norma derogada, la que fue publicada en el Diario de Centroamérica, el tres de octubre de dos mil doce. Se dio audiencia por quince días al Presidente de la República de Guatemala, al Congreso de la República de Guatemala, al Ministro de Finanzas Públicas, a la Superintendencia de Administración Tributaria, a la Superintendencia de Bancos y al Ministerio Público por medio de la Fiscalía de Asuntos

Constitucionales, Amparos y Exhibición Personal, y se señaló día y hora para la vista.

- Resumen de las Alegaciones

A) *El Presidente de la República de Guatemala* expuso: **a)** el interponente de la presente acción no indicó en forma clara y precisa la contradicción o violación a normas constitucionales que se hayan dado en la formulación, aprobación y sanción del Decreto 10-2012; ; **b)** para aprobar el referido Decreto, el Congreso de la República cumplió con el procedimiento legislativo establecido en el texto supremo y en la Ley Orgánica de ese organismo, por lo que el artículo 180, inciso 4), de la Ley de Actualización Tributaria, también fue emitido dentro de ese procedimiento, observando el principio de seguridad jurídica; como consecuencia, la norma impugnada no provoca inconstitucionalidad. Solicitó que se declare sin lugar la presente acción de inconstitucionalidad general parcial.

B) *El Congreso de la República de Guatemala* manifestó: **a)** la pretensión de inconstitucionalidad carece de fundamento y sustento, en virtud que el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, que contiene la Ley de Actualización Tributaria, está adecuado con los artículos 239 y 243 constitucionales y con el ordenamiento jurídico, lo que determina la validez de la norma inferior y el Congreso de la República, al decretarlo, tomó en cuenta: **i)** los principios de justicia social, **ii)** que la ley indicada se decretó dentro del contexto de los Acuerdos de Paz y de un pacto fiscal, **iii)** la intención del Congreso de la República fue la de satisfacer la necesidad de adecuar y sistematizar las normas tributarias, a fin de que sean aplicadas de manera simplificada y que el contribuyente tenga mejor conocimiento de estas, asimismo, permitir a la Administración Tributaria ser más eficiente en la administración, control y fiscalización de los impuestos;

b) afirmó que el accionante sustenta el planteamiento de inconstitucionalidad, en la interpretación aislada del precepto impugnado. Añade que, en el presente caso, los argumentos del postulante son

subjetivos, por lo que debe mantenerse el último de los principios señalados y declarar sin lugar la inconstitucionalidad planteada.

C) Ministerio de Finanzas Públicas indicó: **a)** el legislador ha procurado mejorar la recaudación y fortalecer la administración tributaria; **b)** la legalidad del artículo impugnado, está garantizada por el procedimiento seguido para su promulgación y vigencia, pues fue aprobado atendiendo al mandato que la Constitución otorga al Congreso de la República; **c)** es necesario aplicar el principio de irretroactividad de la ley tributaria, para el efecto, el artículo 7 del Código Tributario regula lo relativo a la vigencia en el tiempo y establece las reglas para la aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas. Entre otros aspectos, este artículo establece que “...*La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes...*” **d)** solicitó que esta acción se declare sin lugar.

D) Superintendencia de Administración Tributaria: el accionante omite confrontar la norma acusada de inconstitucionalidad con la Constitución, pues aun cuando denuncia la existencia del vicio que, a su juicio, afecta la norma impugnada, no cumple con el requisito exigido en el artículo 135 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad en el principio democrático, por el cual el Congreso de la República es el órgano legitimado para la promulgación de leyes argumenta que, con fundamento en lo anterior y en el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, que determina que, en primer orden, las normas deben interpretarse conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras y, en segundo orden, debe atenderse a su contexto, es clara la voluntad del legislador de ampliar la base imponible, así como de que tal exención o privilegio fiscal debe dejar;

e) agrega que lo anterior, puede efectuarse sin afectar situaciones válidamente consolidadas y derechos adquiridos, no sólo de los

contribuyentes, sino de todas aquellas personas individuales o jurídicas cuyo patrimonio pueda verse afectado con la nueva regulación contenida en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, de conformidad con el principio de legalidad, consagrado en el artículo 239 constitucional; aspectos que, a su juicio, tornan improcedente la presente acción de inconstitucionalidad. Solicitó se declare sin lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial presentada.

E) *Superintendencia de Bancos* solicitó: se declare lo que en derecho corresponde.

F) *Ministerio Público* manifestó: indicó que no se establece en forma concreta los razonamientos jurídicos que sustentan la impugnación, ya que no se realizó en forma clara y precisa una confrontación entre las normas constitucionales que se señalan infringidas y la disposición objetada. Solicitó que se declare sin lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial presentada.

- *Consideraciones del tribunal:*

La Corte de Constitucionalidad considera que, en el presente caso, se promueve acción de inconstitucionalidad general parcial, contra el artículo 180, inciso 4), de la Ley de Actualización Tributaria -Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala-, mediante el que se deroga el artículo 12 del Decreto 80-2000 del Congreso de la República.

Esta Corte ha establecido el criterio que el examen de constitucionalidad de una norma, puede comprender tanto las denuncias de ilegitimidad de las normas por vicios formales, así como por vicios materiales. Esto sobre la base del principio de supremacía constitucional y el de la sumisión de los poderes públicos a la constitucionalidad, reconocidos en el Magno Texto y que fundamentan el Estado Constitucional de Derecho. De manera que, no quedan sometidas al control de constitucionalidad solamente las normas de rango legal objetadas formalmente, sino también a su contenido material, las que deben ajustarse al contenido de los principios que la Constitución determina.

El artículo 135 de la Constitución Política de la República establece que son derechos y deberes de los guatemaltecos, *además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ... d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...*”.

En tal sentido, por la importancia que revisten, en la creación de los tributos se ha ido incluyendo principios que, respondiendo a la necesidad de proveer de recursos o ingresos al Estado para el cumplimiento de sus fines o funciones, de igual manera, tienen la finalidad de que respeten y garanticen los derechos de las personas obligadas (contribuyentes) a pagarlos, a tal punto que conforme el derecho comparado, se ha llegado a considerar que la relación jurídica tributaria debe darse en un plano de igualdad del Estado frente a los contribuyentes.

Para el caso del Estado de Guatemala, varios de esos principios o valores se encuentran contenidos en el artículo 2, el cual prescribe que: *“Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”*. Respecto al caso específico del principio de seguridad, el que abarca también la seguridad en materia jurídica, la cual este Tribunal ha considerado que consiste en la confianza que tiene el ciudadano hacia el ordenamiento jurídico, incluido el de carácter tributario, dentro de un Estado de Derecho; es decir, que el conjunto de leyes garanticen su seguridad y al mismo tiempo, esa legislación debe ser coherente e inteligible en cuanto a su interpretación y aplicación.

Lo anterior determina que en las normas ordinarias que crean, modifiquen, supriman o exoneren obligaciones tributarias, el órgano facultado para el efecto, que en este caso es el Congreso de la República, ha de tomar en cuenta que debe de realizarlo aplicando y respetando todos los principios establecidos en ella, especialmente, tomando en cuenta que la contribución a los gastos públicos no es solamente un deber, sino también es un derecho. Es decir, si se obliga a la contribución o financiamiento de los recursos estatales, debe existir una reciprocidad frente al contribuyente, que consiste en que este tiene el derecho a que se le garantice la seguridad jurídica, en el sentido que las normas jurídicas sean coherentes en cuanto

a la determinación de las bases de recaudación, como lo es la exoneración de un impuesto.

Ambas normas establecen una exención del pago del referido impuesto a las rentas que obtengan las personas no residentes (sea por pago o por acreditamiento en cuenta), o no domiciliado como lo regulaba el Decreto 26-92 del Congreso de la República, en intereses por concepto de préstamos otorgados por instituciones bancarias y financieras a entidades debidamente autorizadas y reguladas en su país de origen. Es decir, tanto en el artículo 12 del Decreto 80-2000 del Congreso de la República, como en el artículo 104, numeral 2, literal a), segundo párrafo, del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, la intención del legislador fue, por un lado, con la primera ley indicada, exonerar de ese impuesto a las rentas referidas y, por el otro, con la nueva ley aprobada, mantener indefinidamente esa exoneración.

En tal sentido, al realizar un análisis sobre la temporalidad de aplicación de tales normas, así como lo afirma el accionante, desde el punto de vista de la lógica, no es razonable que el mismo legislador haya aprobado la derogatoria de una disposición normativa que regula la exoneración de un impuesto hasta una fecha cierta y determinada, en la cual entre en vigencia una nueva disposición que restituya esa exoneración, por haber aprobado otra norma que regulará el contenido total de aquella y, por ende, será la que deberá de tomarse en cuenta para su aplicación. De esta manera, se estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica en materia tributaria, por haber dispuesto el órgano ordinario de legislación, la derogatoria temporal de una exención de un impuesto, cuando esta (la exención) estará regulada por una disposición normativa establecida en otra ley que iniciará su vigencia posteriormente.

Así las cosas, a criterio de esta Corte, no resulta razonable que el Congreso de la República haya dispuesto derogar temporalmente (a partir de la vigencia del Decreto 10-2012), la exención del impuesto sobre la renta a los ingresos que perciban las personas no residentes en el país, por pago de intereses por concepto de préstamos otorgados por instituciones bancarias y financieras a entidades debidamente autorizadas y reguladas en su país de origen, porque de esa manera

resultarían estar grabados solamente por un plazo determinado, y a partir del uno de enero del presente año, otra vez están exentas de ese tributo, según lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley de Actualización Tributaria.

Por lo anterior, esta Corte estima que el artículo impugnado atenta contra el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 2 constitucional, por lo que resulta procedente la presente acción de inconstitucionalidad, y así debe declararse, incluida la decisión de este Tribunal de que recobre vigencia la norma que derogó, conforme los efectos que se indican en las consideraciones que adelante se enuncian.

Por las razones indicadas, los efectos de la presente declaratoria de inconstitucionalidad se retrotraen al día siguiente de la publicación en el Diario Oficial del auto de diez de agosto de dos mil doce, en el que esta Corte decretó la suspensión provisional de la norma impugnada, y decidió que recobrara vigencia la que derogó (artículo 12 del Decreto 80-2000 del Congreso de la República) y, como consecuencia, a partir de esa fecha y hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil doce, deberá aplicarse la exención a todos los casos en que se verifiquen los supuestos establecidos en él.

- *Declaración y sentido de la resolución:*

Declara: I.) Con lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida contra el artículo 180, inciso 4), de la Ley de Actualización Tributaria -Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala-. II) Como consecuencia de este pronunciamiento, se expulsa del ordenamiento jurídico el artículo indicado. Los efectos del presente fallo se retrotraen a la fecha en la que se publicó en el Diario de Centroamérica la suspensión provisional decretada y, además, se deberá tomar en cuenta lo indicado en el numeral V de la parte considerativa del presente fallo, concretamente lo referente al auto de diez de agosto de dos mil doce, lo que debe tenerse por incorporado a la parte resolutive y ser observado en su aplicación concreta.

Análisis del Caso

En el presente caso se da un claro problema de aplicación de las leyes en el tiempo, en primer plano es preciso analizar el artículo 180 de la Ley de Actualización Tributaria, el cual tiene como objetivo derogar el decreto 26-92 y sus reformas, específicamente el artículo 12 del Decreto 80-2000, el cual contemplaba la exención del 10% al pago de ISR a los pagos en cuanta de intereses por concepto de préstamos otorgados por instituciones bancarias y financieras de primer orden. Sin embargo, el Decreto 10-2012, contenía nuevamente dicha exención, y entraba en vigencia el 1 de enero de 2013.

Al derogarse la primera norma mencionada y establecerse la fecha de la entrada en vigencia de la nueva normativa, se encontró un vacío legal que comprendía del 13 de marzo del 2012 al 31 de diciembre de 2013. Durante este periodo el contribuyente se encontraba desprovisto de una norma que fundamentara su beneficio fiscal, por lo que, de acuerdo con los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley, el mismo no podría gozar de dicha exención por el tiempo señalado, de lo contrario estaría transgrediendo las bases del sistema tributario guatemalteco.

Los argumentos planteados por el accionante fueron bastantes certeros, ya que en este caso era preciso someter a análisis, la pretensión del legislador, quien derogaba la norma que contenía la exención relacionada, con el único objetivo de que la misma fuese contemplada por la nueva norma, es decir su intención fue siempre que el beneficio fiscal subsistiera en el tiempo. Por otro lado, argumentó que la norma impugnada tenía efectos retroactivos, ya que pretendía modificar un hecho anterior a su publicación, no obstante, esto no solo contraría el principio constitucional de seguridad jurídica, como el postulante lo menciona, sino también el artículo 66 del Código tributario que establece que las leyes tributarias regirán a futuro, es decir son irretroactivas, este principio también se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que el carácter retroactivo del artículo 180 del Decreto 10-2012, también lo convierte en inconstitucional.

Asimismo, la posición adoptada por los oponentes se resume en atacar el aspecto formal de la ley, adujeron que la misma se presume constitucional por emanar del Congreso de la República y por cumplir con cada uno de los pasos necesarios para su promulgación, de la misma manera estiman que dicha acción debe declararse sin lugar pues el accionante no realizó el juicio contradictorio de la norma impugnada con la norma constitucional vulnerada. Al respecto es preciso mencionar la postura de la Corte al respecto, pues como bien lo señala, la legalidad de una norma cuenta con 2 aspectos, el formal y el material, en tanto una norma puede tener legitimidad formal más no legitimidad material, lo que ocurría en el presente caso.

Fue el argumento señalado por el Ministerio de Finanzas Públicas lo que llama la atención, ya que indica que el legislador en su labor y en miras de fortalecer la recaudación y el sistema tributario realiza la acción impugnada, explica que no es necesaria la inconstitucionalidad pues el artículo 7 del Código Tributario inciso 4 y 5, establecen de manera clara que la ley posterior no puede modificar situaciones jurídicas consolidadas, tampoco afectar a los derechos adquiridos de los contribuyentes, y que los plazos que y estuvieran iniciados deberán regirse por la ley vigente al tiempo de su iniciación. Bajo este precepto, según lo argumentado por el MFP, no existe un vacío legal pues la exención sigue vigente regida por la ley que la inició.

La Corte de Constitucionalidad, difiere de dicho análisis, y en el presente caso resolvió apegada a derecho, atendiendo a la intención lógica del legislador, la exención debe de subsistir, sin embargo, también se tomó en cuenta la vulneración de la seguridad jurídica del contribuyente, al encontrarse desamparado en una situación generada por un claro error del legislador. Expuso que existió un claro vacío legal, en el cual la exención quedaba derogada de manera temporal y es debido a esta temporalidad que el fin lógico del legislador no era la ampliación de la base tributaria, pues el tiempo estimado era corto en demasía.

Al momento de resolver el presente asunto no fue necesario la invocación de un “derecho adquirido” del contribuyente como lo manifestó el Ministerio de Finanzas Públicas, ya que el si bien es cierto se puede aducir que se violentaba una posición

jurídica consolidada, pues no se trata de simples expectativas de derecho toda vez que el hecho generador ya había sido realizado; simplemente basta con recurrir a los principios constitucionales de irretroactividad y al de igualdad y seguridad jurídica para que se expulsara del ordenamiento jurídico el artículo 180 inciso 4º del Decreto 10-2012 y de esta forma respetar la situación jurídica consolidada de los contribuyentes, aclarando la ambigüedad establecida por el conflicto de la aplicación de ambas normativas en el tiempo.

Con esto se puede tomar una idea de la postura de la Corte en cuanto a la consideración de derechos adquiridos derivados de las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes, si bien es cierto el artículo 7 inciso 4º del Código Tributario menciona la existencia de “derechos adquiridos”, su intención es la de resolver conflictos de aplicación de normas en el tiempo, por lo que se puede decir que este precepto es una materialización del principio constitucional de irretroactividad cuyo objetivo principal es la protección del contribuyente y el mantenimiento de un plano igualitario en la relación jurídica tributaria del mismo con el Estado.

4.3. *Tribunal que conoció: Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, número de proceso: 206-2000, fecha de resolución: 10 de julio de 2007.*

*Síntesis del caso:*¹⁷⁷

Demandante: Comercial Aseguradora Suizo Americana, Sociedad Anónima

Demandado: Ministerio de Finanzas Públicas

Resolución administrativa impugnada: 1750-1999 de fecha 22 de noviembre de 1999.

- Memorial de demanda

La entidad demandante interpuso proceso Contencioso Administrativo en virtud de los hechos siguientes: “La resolución impugnada motivo de la presente demanda, confirma la resolución número dos mil seiscientos cuarenta y uno, emitida por la

¹⁷⁷ Fuente: Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Dirección General de rentas Internas en la que se resuelve cobrarle la suma de doscientos noventa y un mil trescientos diecisiete quetzales con cincuenta y dos centavos, más los intereses resarcitorios, derivado de la verificación fiscal efectuada por la Superintendencia de Bancos, correspondiente a la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta del período impositivo de enero a diciembre de mil novecientos noventa y seis, a los cual el demandante se opone en vista que: EL AJUSTE POR RENTAS EXENTAS: Se integra por los intereses devengados y percibidos de la inversión de Bonos del Tesoro Emergencia Económica mil novecientos noventa y uno, y por los intereses de los Pagarés Financieros emitidos por Financiera Guatemalteca, Sociedad Anónima, pero la demandante mantiene el criterio jurídico de que la exención de los impuestos de los intereses sobre Bonos del Tesoro Emergencia Económica mil novecientos noventa y uno y de los pagarés Financieros existe para el período impositivo mil novecientos noventa y seis, pues sus propias leyes de creación le dan ese privilegio fiscal al contribuyente, y de ninguna manera en lo dispuesto en el artículo 76 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, los intereses derivados de la inversión en Bonos del Tesoro de Emergencia mil novecientos noventa y uno, son rentas exentas, y conforme el Decreto 59-87 del Congreso de la República los intereses generados por la inversión en Pagarés Financieros emitidos por Financiera Guatemalteca, Sociedad Anónima, son rentas exentas del impuesto.”.

- Contestación de demanda

El Ministerio de Finanzas públicas, contesto la demanda en sentido negativo de la manera siguiente: “La administración Tributaria formuló el ajuste, en base a la auditoría practicada por la Superintendencia de Bancos, de conformidad con el contenido del artículo 20 del Decreto 61-94 del Congreso de la República, el cual preceptúa: Se derogan los artículos 33, 64 y 76 de esta ley. (Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenida en el Decreto 26-92). Se derogan todas las leyes y disposiciones que se opongan a lo dispuesto en la presente Ley.” Si bien es cierto, que el artículo

76 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, derogado a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y cinco, por el artículo 20 del Decreto 61-94 del Congreso de la República, estableció la exención para los intereses de títulos valores públicos y privados emitidos y colocados hasta el ocho de mayo de mil novecientos noventa y dos, derivado de dicha normativa se desprende que la modificación que generaron los intereses por las inversiones en Bonos del Tesoro Emergencia Económica mil novecientos noventa y uno, y Pagarés Financieros, constituyen rentas afectas. En ese orden de ideas las exenciones del Impuesto Sobre la Renta contenidas en la Ley de Emisión de Bonos del Tesoro mil novecientos noventa y uno y Pagarés Financieros de Financiera Guatemalteca, Sociedad Anónima, no son aplicables, en virtud que son disposiciones que ya perdieron su vigencia de conformidad con lo aducido anteriormente.”. Ofreció pruebas, fundamentó en derecho sus aseveraciones, e hizo las peticiones correspondientes. b-La Procuraduría General de la Nación contestó la demanda en base a lo siguiente: “El artículo 76 del Decreto 26-92, al ser derogado por el artículo 20 del Decreto 61-94 ambos del Congreso de la República, el uno de enero de mil novecientos noventa y cinco, dejó asegurados los títulos valores o bonos que pendían de amortizarse y de esa cuenta la exoneración del impuesto contenida en ese artículo 76 del Decreto 26-92 del Congreso de la República, por lo que continúan exentos de dicho impuesto, porque las leyes o normas de emisión lo constituyen en este caso, siendo así, la exoneración es procedente.”.

- *Consideraciones del tribunal:*

Por la época a que corresponde el asunto a que se refiere la resolución controvertida que se impugna en esta instancia, este Tribunal debe analizar la juridicidad de los mismos a la luz de las disposiciones legales que se encontraban vigentes para entonces, razón por la cual en el presente fallo se examinará el asunto sometido al conocimiento del Tribunal con atracción de algunas normas legales que ya no se encuentran vigentes a la fecha, adicionalmente a las actuales, lo cual se encuentra

sustentado por lo dispuesto en el artículo 7 del Código Tributario y 36 de la Ley del Organismo Judicial, que facultan al Tribunal para revisar el caso con aplicación de dicha normativa.

puede observarse que la resolución que se impugna, en su segundo CONSIDERANDO, concluye diciendo que debe declararse sin lugar “... *el Recurso de Revocatoria interpuesto, en virtud que el artículo número 76 del Decreto número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta fue derogado, por el artículo número 20 del Decreto número 61-94 del Congreso de la República, el cual entró en vigencia el uno (1) de febrero de mil novecientos noventa y cinco (1995), por lo que las rentas percibidas por concepto de intereses sobre la inversión en títulos valores públicos y privados, a partir de la fecha en vigencia de las referidas modificaciones, se encuentran afectos al pago del Impuesto Sobre la Renta.*”

En anteriores fallos, esta Sala ha sostenido que el artículo 76, transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, disponía que los intereses de títulos valores públicos y privados, emitidos y colocados hasta la fecha de publicación de la misma, continuaban exentos de dicho impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en las respectivas leyes o normas de emisión y que la derogatoria de este precepto, no podía afectar las exenciones tributarias incorporadas en los títulos valores, en su calidad de documentos literales y autónomos, en los términos regulados por el artículo 385 del Código de Comercio.

En efecto, la exención contenida en dichos títulos continuó existiendo más allá de la vigencia del artículo derogado, es decir hasta el momento en que los mismos fueron redimidos; ya que se trataba de títulos valores, los que como tales tienen la naturaleza de bienes muebles que incorporan los derechos literalmente descritos en su texto; los cuales, a partir del momento de la emisión o colocación de los mencionados títulos valores, constituyen derechos adquiridos para sus tenedores. En consecuencia, no pueden ser suprimidos o modificados por una ley posterior, ya que no se estaría suprimiendo o modificando una expectativa de derecho o una situación jurídica abstracta; sino afectando situaciones jurídicas concretas, es decir derechos adquiridos por los contribuyentes.

Por ello es obvio que tanto el artículo 36, inciso f) de la Ley del Organismo Judicial, como el artículo 7 numeral 4 del Código Tributario, hayan establecido disposiciones protectoras de estos derechos. Este último precepto, de naturaleza indiscutiblemente tributaria, dispone que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, que fue la de los tenedores de los títulos antes de la derogatoria del artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se conserva bajo el imperio de otra posterior; en este caso la de la ley que lo derogó. Agrega el artículo 7, inciso 4, del Código Tributario que las reformas que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, que es el caso de la existencia de la exención incorporada en los títulos valores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.

Con base en lo considerado y en virtud de que este Tribunal está obligado a cumplir con lo dispuesto en el artículo 204 de la Constitución Política de la República, el ajuste formulado es improcedente y, por lo tanto, la resolución impugnada debe ser revocada, lo que así se hará constar en la parte resolutive de esta sentencia.

- *Declaración y sentido de la resolución:*

resolver declara: I) Con lugar la demanda presentada por COMERCIAL ASEGURADORA SUIZO AMERICANA, SOCIEDAD ANONIMA, en contra del MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS; II) Como consecuencia del pronunciamiento anterior, REVOCA la resolución número un mil setecientos cincuenta guión mil novecientos noventa y nueve (1750-1999) de fecha veintidós de noviembre de mil novecientos noventa y nueve, emitida por el Ministerio de Finanzas Públicas, así como la que le sirve de antecedente, identificada con el número dos mil seiscientos cuarenta y uno (2641) de fecha nueve de marzo de mil novecientos noventa y ocho, emitida por la Dirección General de Rentas Internas de dicho Ministerio, las cuales quedan sin ningún valor ni efectos legales.

- *Análisis del caso:*

Nuevamente este caso presenta un conflicto de aplicación de normas en el tiempo, el artículo 76 del Decreto 26-92, como ya se indicó quedo derogado el 1 de enero

de 1995, por una norma posterior, el mismo fijo la exención relacionada para los títulos de valores emitidos y colocados hasta el 8 de mayo de 1992, esto quiere decir que los títulos colocados en los años anteriores y las rentas generadas de los intereses de los mismos, se encontraban exentos, tal como sucede en el presente caso, pues los títulos de valor fueron emitidos en 1991, por lo tanto sí dicho título continuaba generando intereses para el periodo impositivo de 1996, basándose en el principio de irretroactividad, las rentas relacionadas se encontraban exentas.

Al respecto la Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo, al resolver invocó el artículo 7 numeral 4° el Código Tributario y el artículo 36 de la Ley del Organismo Judicial, ambos preceptos legales establecen que la norma posterior no puede perjudicar una posición jurídica constituida o derecho adquirido, bajo el imperio de una norma anterior. Los derechos adquiridos a los que se refiere la Corte, son aquellos que derivan del título de valor per se, no de la exención como tal, situación similar a la de Colombia, en la cual se acepta el concepto de derechos adquiridos en materia tributaria pues los mismos se desprenden de los principios tributarios constitucionales.

Asimismo, la Sala señala la teoría de las simples expectativas al diferenciar la situación concreta, manifiesta que el hecho generador, es decir la colocación del título valor fue realizada en 1991, por tal motivo no puede tomarse como una expectativa, pues desde ese año se convirtió en un derecho adquirido. La exención relacionada únicamente es un beneficio accesorio al derecho adquirido principal, que es el del bien inmueble. Es preciso mencionar que, de nuevo, que el concepto de derechos adquiridos en este ámbito sirve como herramienta para representar el principio tributario constitucional de irretroactividad.

Se puede concluir que, al revocar la resolución del Ministerio de Finanzas Públicas, la Sala actuó apegada a derecho y en cumplimiento a su deber constitucional de defender la legitimidad y las bases del sistema tributario, tal como establece el artículo 239 de la Carta Magna, al declarar nula ipso jure la disposición emitida por el Ministerio de Finanzas Públicas, el cual, extralimitándose en sus facultades,

pretendía anular una exención concedida de manera legítima por el Congreso de la República.

Capítulo 5

Presentación, discusión y análisis de resultados

5.1. Presentación

Los instrumentos que se utilizaron para la realización del presente trabajo de investigación fueron: Entrevista y Cuadro de cotejo.

Luis Achaerandio Zuazo, define la entrevista como *“el proceso dinámico de comunicación entre dos personas en donde cada una de ellas aporta no solo sus conocimientos e información sino también sus emociones, percepciones, intereses y expectativas”*¹⁷⁸. La entrevista que se realizó consta de 10 preguntas abiertas con el objetivo de que el entrevistado expresará su opinión respecto del tema relacionado y de esta manera recopilar la información necesaria para realizar un análisis con perspectiva jurídica; la misma fue validada por el asesor de tesis.

Para la elaboración de las entrevistas se contó con la cooperación de 3 de los 5 profesionales titulares propuestos, uno de los obstáculos encontrados en la realización de dichas entrevistas fue la inaccesibilidad de los 2 profesionales restantes, debido a que su carga laboral no les permitió agendar una cita para la realización de las mismas, por lo que se solicitó el auxilio de dos de los profesionales suplentes.

Otro instrumento utilizado fue el cuadro de cotejo, el cual es definido por el programa de apoyo curricular y evaluación de aprendizajes de Costa Rica como *“un instrumento de evaluación que contiene una lista de criterios o desempeños de evaluación, previamente establecidos, en la cual únicamente se califica la presencia o ausencia de estos mediante una escala dicotómica”*¹⁷⁹

¹⁷⁸ Ibíd. Pág. 143.

¹⁷⁹ Programa de apoyo curricular y evaluación de los aprendizajes y Programa de Aprendizaje en línea, *Consideraciones técnico-pedagógicas en la construcción de listas de cotejo, escalas de calificación y matrices de valoración para la evaluación de los aprendizajes en la Universidad Estatal a Distancia*, Costa Rica, UNED. 2013. Ubicación Electrónica: http://recdidacticos.uned.ac.cr/pal/images/stories/Documentos PAL/Instrumentos evaluacion aprendizajes_UNED.pdf

Los mismos se realizaron con base al marco legal de derecho comparado en materia tributaria de España, Colombia y Guatemala, con los siguientes indicadores: *Poder tributario, tributo, contribuyente, exenciones, derechos adquiridos, principio de no confiscación, principio de legalidad, principio de igualdad*, este instrumento fue validado por la catedrática del curso de tesis I.

5.1.1. Entrevista

A continuación, se presentan los patrones de respuesta de las preguntas de opinión realizadas en la entrevista.

1. ¿Considera usted que las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes limitan de manera temporal el poder tributario del Estado? (de conformidad con los plazos establecidos en las leyes específicas y código tributario)

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
1, 2,3,4	Si limitan el poder tributario de manera temporal aun cuando el Estado dentro del marco constitucional y legal puede otorgar dichos beneficios.	4
5	No lo limitan, de hecho, es una facultad constitucional determinar tales aspectos.	1

4 de los expertos concuerdan que las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes efectivamente limitan el poder tributario del Estado, aun cuando estas son otorgadas bajo el amparo de una facultad constitucional del Organismo Legislativo, en contraposición 1 de los expertos considera que las exenciones no limitan el poder tributario del Estado, sino que son el simple resultado del ejercicio de una facultad constitucional.

2. ¿Considera usted que las exenciones otorgadas a los contribuyentes representan verdaderos incentivos fiscales y son el medio idóneo para obtener el fin deseado por el Estado?

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
1, 2, 4	Si, pues pueden coadyuvar a la consecución de los fines del Estado como incentivar movimientos de flujo de capital e inversión, sin embargo, los mismos deben ser concedidos inminentemente de manera temporal.	3
3 y 5	No necesariamente, el otorgamiento de exenciones debe estar trazado dentro de la política fiscal.	2

Respecto a la segunda pregunta, 3 de los expertos exponen que las exenciones sí pueden representar verdaderos incentivos fiscales y son el medio idóneo para la consecución de los fines de Estado sin embargo los tres recalcaron que dichos incentivos deben ser de carácter temporal. Por otro lado 2 de los expertos afirmaron que una exención no necesariamente es un incentivo fiscal y en ocasiones responden a la política fiscal en sí y no a un fin del Estado determinado.

3. ¿Conoce usted cuales son los límites al poder tributario del Estado?

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
--------	-----------------------	------------

1,2,3,4,5	Si, los principios tributarios, los mismos se encuentran establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.	5
Los 5 expertos concordaron con que los límites al poder tributario están consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo estos los principios tributarios constitucionales, manifestaron que son un medio de autolimitación del Estado, mediante los cuales se pretende fomentar las bases de equidad y justicia del sistema tributario nacional.		

4. ¿Cree usted que la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria se aplica en otros países? De ser así, ejemplifique.

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
1	Si. De hecho, la postura de nuestro Tribunal Constitucional con relación a este punto, parte de lo que con relación al mismo ha sostenido el Tribunal Constitucional Español.	1
2	Considero que no, la práctica debería ubicar a esas exenciones como concesiones por determinado plazo, terminándose la exención	1

	deberían ser tratadas tributariamente igual.	
3 y 4	Si, en algunas legislaciones se reconocen los derechos adquiridos en materia tributaria	2
5	La desconozco	1
<p>Uno de los expertos señaló que la teoría de los derechos adquiridos es aplicada en España, y que la postura de la Corte de Constitucionalidad se basa muchas veces en los fallos del Tribunal Español; otro expertos considero que esta teoría no era aplicada en otro país pues los beneficios fiscales deben ser temporales por lo que no pueden existir derechos adquiridos en esta materia; otros 2 expertos concordaron con que algunas legislaciones reconocían dicha teoría, sin embargo no tenían en mente los países relacionados; y por último, uno de los expertos expreso que la teoría relacionada no era de su conocimiento.</p>		

5. ¿Conoce usted la postura de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala respecto de la consideración de las exenciones otorgadas en ley, como derechos adquiridos de los contribuyentes?

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
1,3 y 5	Si, en la mayoría de los casos ha declarado su constitucionalidad con fundamento en el principio de igualdad y los “fines del Estado” pero no tengo los fallos en mente	3
2 y 4	No	2

Respecto a la quinta pregunta 3 de los expertos aseguran conocer la postura de la Corte, la cual, en varias ocasiones, basándose en los principios constitucionales, ha declarado la constitucionalidad en la consideración de las exenciones como derechos adquiridos de los contribuyentes; sin embargo, no tenían los fallos en mente. En tanto los otros 2 expertos no conocen cual es la postura de la Corte de Constitucionalidad respecto al tema relacionado.

6. ¿Cree usted que las exenciones fiscales otorgadas en ley a los contribuyentes afectan la necesidad del Estado de recaudar recursos para su funcionamiento?

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
1, 2,3, 4	Si afecta en cierta medida pues implica una excepción a los principios de generalidad e igualdad, por ellos son parte del sacrificio fiscal, debido a que durante ese periodo el Estado deja de percibir dichos ingresos. Pero al ser concedidos con objetividad y razonabilidad benefician en otros ámbitos.	4
5	De ninguna manera afecta la necesidad de recaudación, ya que son parte de la política fiscal del Estado.	1

Cuatro de los expertos coincidieron que dicha concesión si afecta la necesidad recaudatoria del Estado, es por esto que el mismo la coloca dentro del sacrificio fiscal, ya que de manera temporal la exención otorgada se traduce en un no ingreso al fisco, es por esto que nuevamente se recalca la importancia de la temporalidad de los beneficios fiscales que sean otorgados, también reconocieron que cuando los mismos son concedidos de manera adecuada los beneficios a la población se ven reflejados en otros ámbitos ; no obstante uno de los expertos expreso que las exenciones no afectaban la recaudación pues son parte de la política fiscal del Estado.

7. ¿Qué opinión le merece las exenciones y beneficios fiscales otorgados a sectores económicos activos y altamente explotados en Guatemala?

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
1,2,3,4,5	En su momento fueron necesarias sin embargo su vigencia indefinida ha desvirtuado el fin u objetivo de los mismos, lo que hizo que ciertas industrias se aplacaran sobre ellos y los consideren como un derecho adquirido, brindándoles mayor competitividad en el mercado internacional. Por lo que las mismas deben otorgarse de manera justificada ser	5

	supervisados, revisados y adecuados.	
<p>Con respecto a esta pregunta los 5 profesionales expusieron que si bien es cierto en un momento fueron necesarios, la temporalidad indefinida de muchos, ha desvirtuado el fin de dichos beneficios, lo que ha conllevado a que algunos de estos sectores lo consideren como un derecho adquirido, por lo que apuntan a que debe de existir una revisión a los mismos, pues estos deben encontrarse debidamente justificados y adecuados a las necesidades tanto económicas como sociales del país.</p>		

8. ¿Cuál considera usted que es la vía correcta para condicionar el poder tributario de Estado?

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
1,2,4 y 5	Los principios constitucionales y la adecuada labor del legislador.	4
3	No veo que se condicione dicho poder	1
<p>Cuatro de los expertos consideran que la vía correcta para condicionar el poder tributario del Estado son los principios constitucionales, complementados con el desempeño eficiente del órgano legislador, quien en atención a las diferentes necesidades sociales y en miras del bien común debe dictar las normas respectivas; en contraposición uno de los expertos expuso que no comprendía porque dicho poder debía ser condicionado, ya que el Estado fungía su poder sin necesidad de limitarse.</p>		

9. ¿Conoce usted de algún caso que se haya suscitado en el plano internacional respecto al tema de derechos adquiridos en materia tributaria De ser así ¿qué caso conoce?

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
1	No tengo uno en mente, pero sin duda alguna puede haberlo	1
2,3,4 y 5	No	4

Uno de los expertos expuso que no recordaba de manera específica un caso, sin embargo, recordaba haber escuchado la problemática, es por esto que no tenía duda que pudiera haber más de uno; mientras que los otros 4 respondieron que no tenían conocimiento alguno acerca de esto.

10. ¿Tiene usted conocimiento de algún caso a nivel nacional en el que se hayan considerado que las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes vulneren el poder tributario del Estado? De ser así ¿qué caso conoce?

Código	Patrones de respuesta	Frecuencia
1 y 4	No tengo en mente un caso específico, sin embargo, si la exención no cumple con los fines del Estado o no tiene un límite temporal, es claro que la Corte debe declarar la inconstitucionalidad, por lo que debe existir casos referentes a esta problemática.	2
2	La exención en materia de Zonas Francas	1
3 y 5	No, pues no lo vulneran	2

En la décima respuesta dos de los expertos concordaron en que no podían mencionar un caso específico, no obstante por lógica podían suponer que debe existir más de algún caso toda vez que si una exención se reputara inconstitucional, es deber de la Corte declararlo en ese sentido; otro de los expertos menciona la exención en materia de zonas francas, la cual fue reformada y suprimida por la Ley Emergente para la Conservación del Empleo, lo que generó un conflicto entre contribuyente y Estado, ya que dichas exenciones se habían prolongado de manera indefinida; en tanto los otros dos expertos expusieron que no conocían ningún caso, pues a su parecer el poder tributario del Estado no se vulneraba.

5.2. Confrontación de resultados con la doctrina y los antecedentes

En las respuestas 1 y 6 relacionadas con la pregunta principal de investigación cuatro de los expertos coinciden con que las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes limitan de manera temporal el poder tributario del Estado y afectan su necesidad de recaudación, toda vez que durante la vigencia de las mismas el Estado no obtendrá ingreso alguno respecto de dicho rubro; como se explicó en el capítulo 2 del presente trabajo, una de las características principales de las exenciones, expuestas por Emilio Manautou Margain, es la temporalidad en la vigencia de las mismas, aspecto al cual se apegaron y reiteraron los profesionales entrevistados, pues de lo contrario la Potestad tributaria del Estado se encontraría limitada de forma indefinida, causando un impacto negativo en los ingresos del Estado mismo.

En contraposición uno de los expertos manifestó que el otorgamiento de las exenciones de ninguna manera limita ni afecta a necesidad de recaudación del Estado; apegándose a lo expuesto por Isidro Cuevas y Guadalupe Lorena¹⁸⁰, pues expone que la exención deviene de la misma facultad del Estado, por lo que también se encuentra sometido a normas y principios constitucionales formado parte de la política fiscal de cada país.

¹⁸⁰ Véase capítulo 2

Por lo que, de acuerdo a los resultados obtenidos, se puede deducir que para la mayoría de los expertos las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes inciden de manera directa en el poder tributario del Estado, y esta es negativa cuando la vigencia de las mismas no se encuentra delimitada de manera clara y concreta, debido a que esto permite que las mismas se prolonguen en el tiempo y afecten la recaudación del Estado.

En cuanto a las respuestas 2 y 7 relacionadas al objetivo general, respecto a la primera, 3 de los expertos opinan que las exenciones son el medio idóneo para la consecución de los fines del Estado, apeándose a la doctrina abordada por Manautou Margain, en cuanto al funcionamiento de las exenciones¹⁸¹, quien afirma que las mismas cuando responden a políticas económicas, son otorgadas con el fin de fomentar el desarrollo de una industria o incrementar flujos de capital, entre otras, tal como lo expusieron los expertos. Contrario sensu 2 de los expertos opinaron que el otorgamiento de beneficios fiscales no necesariamente coadyuva a los fines del Estado, sino más bien responde al plan trazado dentro de una política fiscal.

En cuanto a la respuesta numero 7 los 5 expertos concordaron con que las exenciones otorgadas a los sectores altamente explotados en algún momento cumplieron con su propósito, sin embargo, su prolongación en el tiempo las ha desvirtuado, incidiendo de manera negativa en la recaudación de recursos del Estado, por lo que proponen que las mismas deben ser otorgadas de manera justificada, supervisadas, revisadas y adecuadas a las necesidades sociales y económicas del país.

La situación actual en cuanto a este tema deviene de la administración de José María Reyna Barrios quien de manera errónea implementó una política fiscal en la cual surgió la figura del incentivo fiscal respondiendo a intereses particulares¹⁸², lejano a la naturaleza de la función de las mismas, expuesto por Margain, dicho escenario continuo y se agudizo en el periodo del Ydigoras Fuentes, quien al

¹⁸¹ Capítulo 2

¹⁸² Capítulo 1

conceder múltiples beneficios y exenciones fiscales que repercutían de manera directa en la recaudación, desembocó una crisis fiscal.

Por lo tanto, se puede deducir que la mayoría de expertos coincide en que las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes inciden de manera negativa en cuanto la temporalidad de las mismas no se encuentra definida, de igual manera cuando responden a intereses particulares y no son otorgadas dentro del marco constitucional y en respuesta a las verdaderas necesidades del país, pues se vicia el objetivo final de las mismas, por lo que es necesaria la revisión, justificación y adecuación de las existentes para que no se comenten los mismos errores marcados en la historia.

En tanto las respuestas 3 y 8 relacionadas con el primer objetivo específico, la mayoría de expertos concordó en que los principios tributarios constitucionales representan el límite al poder tributario del Estado, siendo estos, y la correcta labor del legislador, la vía correcta y única para condicionar dicho poder, acogiéndose lo preceptuado doctrinariamente por Gabriela Gálvez¹⁸³, en el capítulo 1, quien afirma que el poder del Estado no puede ser absoluto, el mismo debe encontrarse sometido a los principios tributarios y la constitución, los cuales representan un límite jurídico, en aras del bien común. Sin embargo, uno de los expertos expuso que no debía condicionarse dicho poder.

Basándose en las respuestas de los expertos entrevistados se puede inferir que los límites al poder tributario del Estado son los principios tributarios, los cuales se encuentran establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, y representan una garantía para la protección de los derechos de los particulares ante las posibles arbitrariedades del Estado, con el fin de que la relación Estado – contribuyente se desarrolle en un plano de igualdad, justicia y equidad.

En las respuestas 4 y 9 relacionadas con el segundo objetivo específico, respecto a la respuesta 4 solamente 1 de los expertos mencionó que España era uno de los países que aplicaba la dicha teoría, armonizando con la teoría clásica de los

¹⁸³ Capítulo 1

derechos adquiridos expuesta por el tratadista español Sainz Bujanda,¹⁸⁴ en contraposición a esto otro de los expertos señalo que dicha teoría no puede aplicarse en materia tributaria, toda vez que las exenciones son beneficios otorgados de manera temporal por lo que concuerda con la teoría moderna expuesta por García de Enterría, quien afirma que la protección a la posición jurídica constituida de los contribuyentes es de carácter constitucional mas no tributario.

Por otro lado, 2 de los expertos respondieron que dicha teoría era reconocida en otras legislaciones más no tenían presente el nombre de los países relacionados y por ultimo 1 de los expertos señalo desconocer la teoría en cuestión.

En cuanto a la respuesta 9, 1 de los expertos manifestó no tener en mente un caso en específico, que se haya suscitado a nivel internacional en materia de derechos adquiridos, sin embargo, afirmo la existencia de más de alguno, mientras que los 4 restantes aseguraron no tener conocimiento de algún caso respecto al tema relacionado.

Se puede inferir que 3 expertos reconocen la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria en otros países, uno de ellos manera de ejemplo mencionó España, mientras 1 de los 2 restantes, asevero que no consideraba lógica la existencia de derechos adquiridos en materia tributaria derivados de las exenciones puesto que estas eran inminentemente temporales, por tanto, el respeto hacia los contribuyentes debe provenir de una figura constitucional, no obstante, la mayoría desconoce un caso suscitado en esta materia a nivel internacional.

En cuanto a las respuestas 5 y 10 relacionada al objetivo específico número 3, 3 de los expertos afirmaron conocer la postura de la Corte de Constitucionalidad respecto a la consideración uno de ellos expuso que en la mayoría de casos se ha declarado constitucional con fundamento en los principios constitucionales, los dos expertos restantes afirmaron no conocer la postura de la misma; por otro lado en cuanto a la respuesta 10, 2 de los expertos no descartaron la posibilidad de que existiese un caso en esta materia en el plano nacional.

¹⁸⁴Capítulo 1

Sin embargo, uno de ellos apunto ejemplifico el caso de la exención en materia de zonas francas, conflicto generado entre Estado y contribuyente debido a que por la falta de temporalidad de las mismas y mediante artimañas ilegítimas, se logró prolongar dicho beneficio en el tiempo, por lo que varios contribuyentes de este sector reputaban dichos beneficios como derechos adquiridos, utilizando como fundamento la teoría clásica¹⁸⁵ de los derechos adquiridos referida en el capítulo 3 del presente trabajo de investigación. Por otro lado, uno de los expertos señaló que no podía existir un caso en el plano nacional pues las exenciones no vulneran el poder tributario del Estado.

En tanto se puede deducir que la mayoría de los profesionales entrevistados conocen la postura del Tribunal Constitucional nacional, en tanto solamente uno de los expertos mencionó un caso específico suscitado en el país.

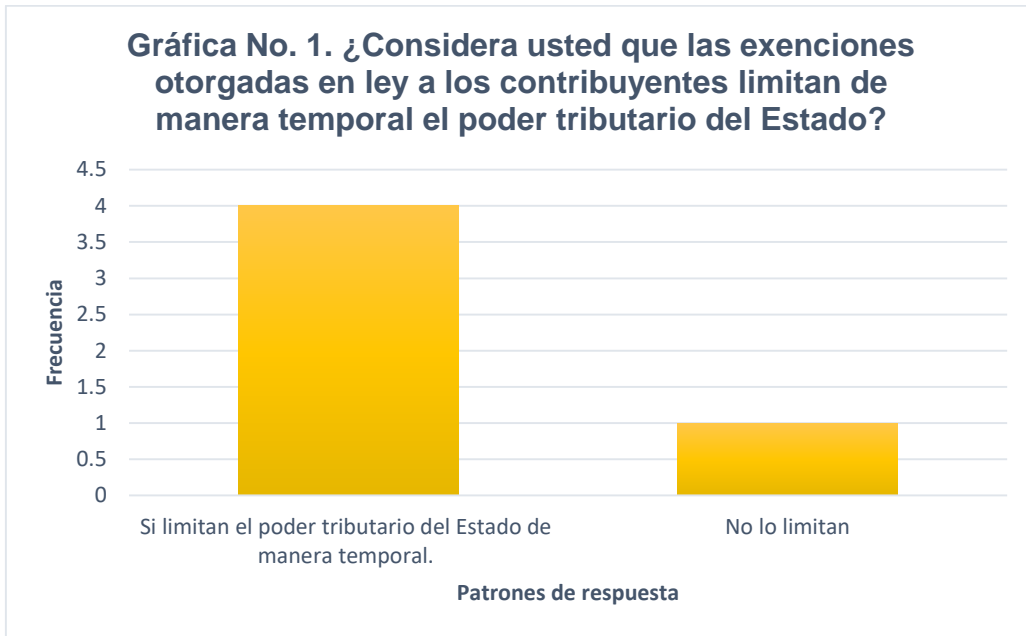
5.3. Discusión y análisis de resultados con relación a los elementos del planteamiento del problema

En este apartado de la investigación es preciso recordar la pregunta principal del problema: ¿Cómo inciden las exenciones otorgadas en la ley a los contribuyentes en el poder tributario del Estado?, ante esta interrogante fue necesaria la investigación y análisis, llevada a cabo en el contenido capitular del presente trabajo. Doctrinariamente se pudo señalar que la temporalidad de las exenciones es fundamental para que las mismas conserven su objetivo primordial y naturaleza.¹⁸⁶

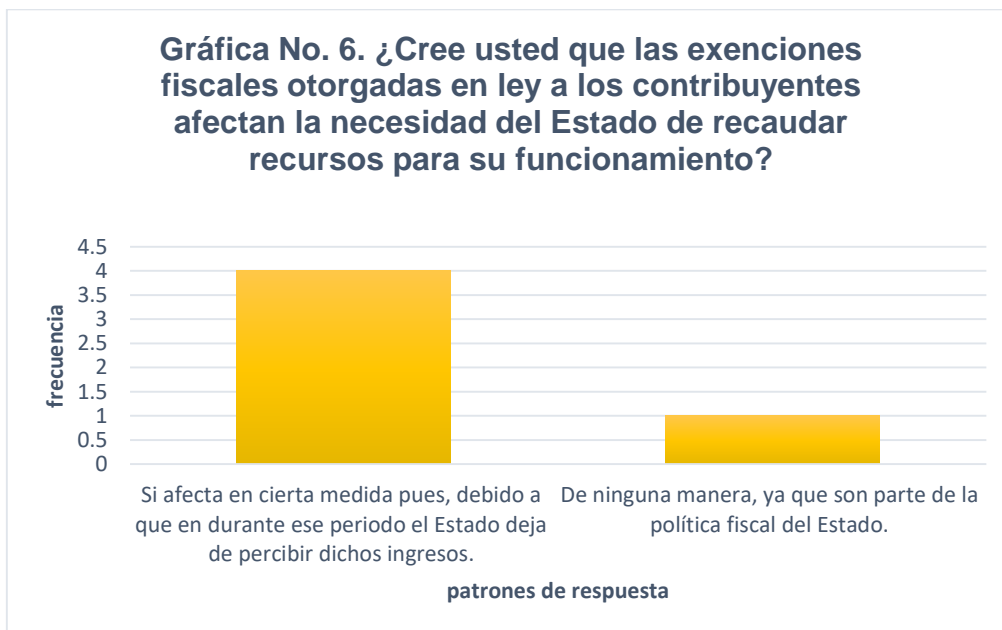
Con base al análisis realizado a cada una de las preguntas de la entrevista se presentan las estadísticas de las respuestas a continuación:

¹⁸⁵ Capítulo 3.

¹⁸⁶ Capítulo 2



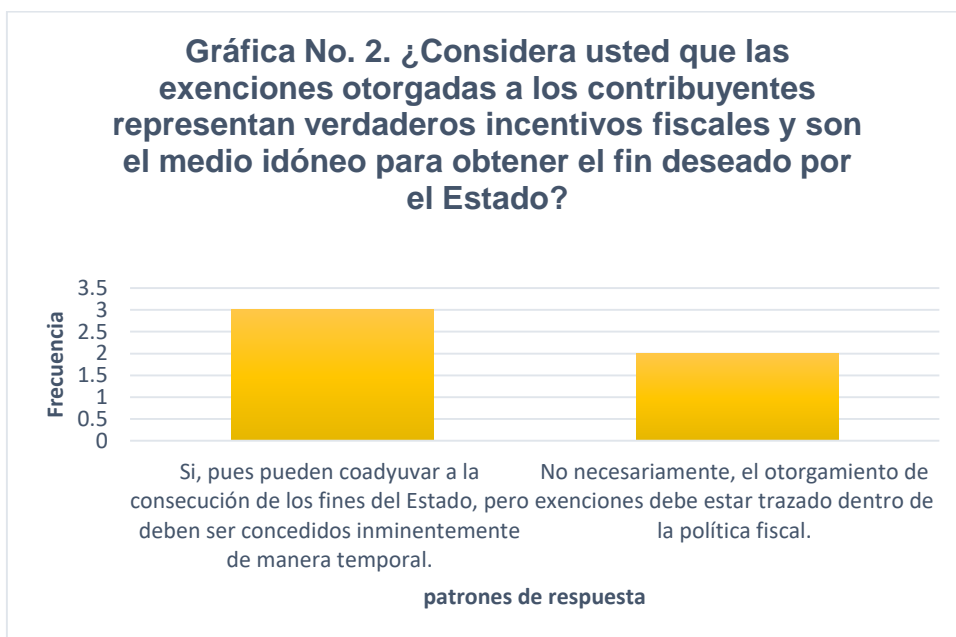
En la presente investigación se ha podido responder a la pregunta que la motivo, tal como lo indica la gráfica 1, el 80 % de los profesionales entrevistados coincidió con que las exenciones limitan de manera temporal el poder tributario del Estado, y un 20% aseguró que no lo limitan.



De la misma manera en la gráfica 6 se evidencia que el 80% de los expertos considera que esto afecta la necesidad de recaudación del Estado toda vez que, durante la vigencia de dichas exenciones el este no podrá percibir dichos ingresos,

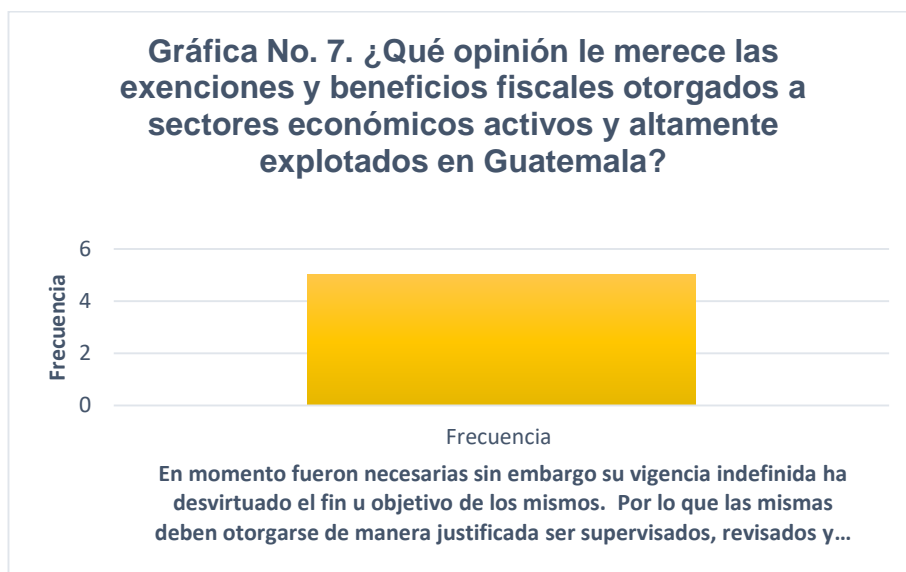
y el 20% restante afirmo que no pues estos son parte de una política fiscal. Por lo que se puede evidenciar del análisis de los resultados que las exenciones representan un límite temporal al poder tributario del Estado, es por esto que la vigencia temporal que las mismas tendrán es de carácter fundamental para su otorgamiento.

Se logró alcanzar objetivo general trazado, el cual consistía en; determinar la incidencia negativa de las exenciones otorgadas a los contribuyentes en el ejercicio del Poder Tributario. Doctrinariamente, en el contenido capitular del presente trabajo se indicó que las exenciones responden a la función incentivadora del Estado, mediante la cual se materializan los beneficios y privilegios fiscales, a través de los cuales lograra fines políticos, fiscales y económicos.



Ante este planteamiento, tal como lo expone la gráfica 2, el 80% de los expertos opinó que en efecto las exenciones pueden coadyuvar a la consecución de los fines del Estado y las mismas representan verdaderos incentivos fiscales cuando son otorgados de manera justificada e inminentemente temporal. En tanto el 20%

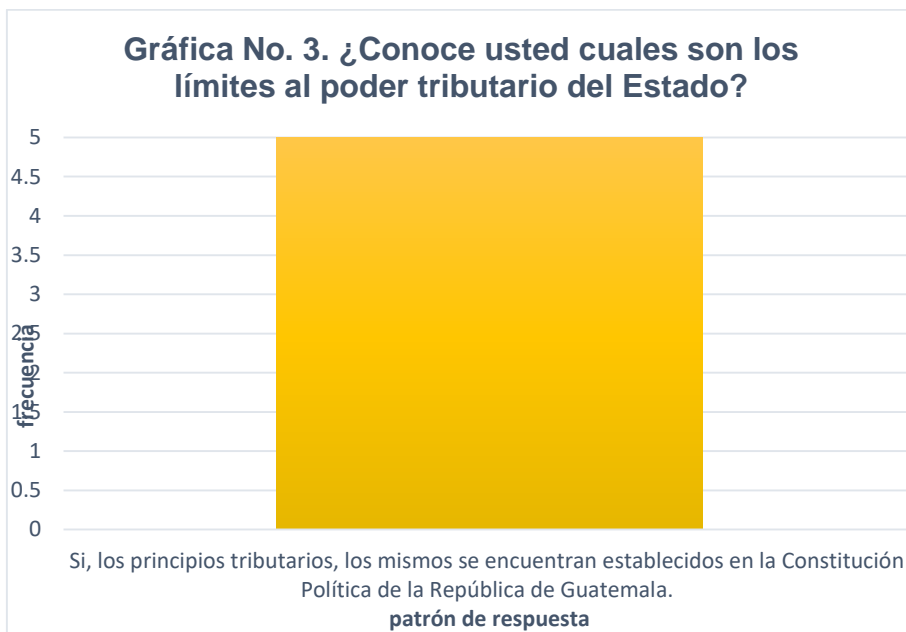
restante aseguro que no siempre tienen como objetivo el cumplimiento de los fines del Estado, simplemente forman parte de la política fiscal del país.



Así mismo la gráfica 7 indica que el 100% de los expertos concordó en que las exenciones vigentes otorgadas a sectores altamente explotados del país se han prolongado de manera indefinida en el tiempo, lo cual ha desvirtuado el fin y objeto de las mismas y esto ha tenido una incidencia negativa en la recaudación del Estado. Por lo que se puede evidenciar del análisis de los resultados que las exenciones otorgadas de manera injustificada y sin una temporalidad claramente establecida, inciden de manera negativa en el Poder Tributario del Estado. Por lo que se puede evidenciar del análisis de los resultados que las exenciones otorgadas de manera injustificada y sin una temporalidad claramente establecida, inciden de manera negativa en el Poder Tributario del Estado.

Específicamente se trazó como primer objetivo analizar los límites al poder tributario del Estado, el mismo se logró alcanzar mediante el análisis en el capítulo primero de los principios tributarios consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala¹⁸⁷.

¹⁸⁷ Capítulo 1

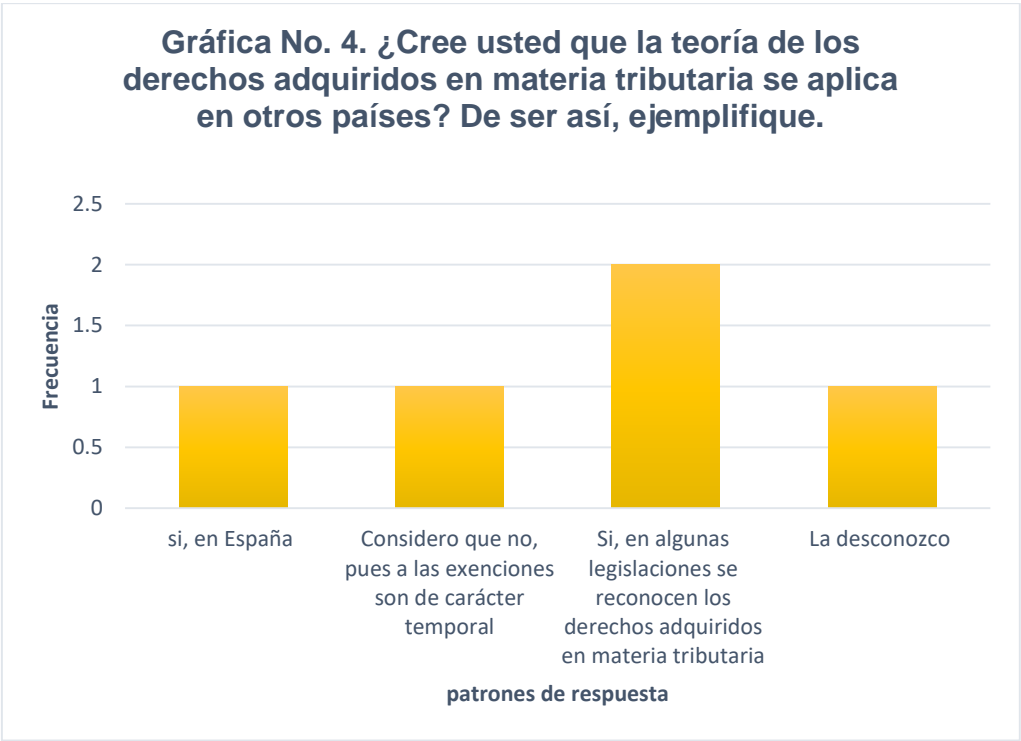


En cuanto a los resultados obtenidos, en la gráfica 3 se puede apreciar que el 100% de los expertos entrevistados concuerda con que los límites al poder tributario del Estado son los principios constitucionales; y tal como lo indica la gráfica 8 el 99% de los profesionales coinciden en que los principios y la adecuada labor del legislador representan la vía correcta para condicionar el poder tributario del Estado.

Del análisis realizado se puede deducir que tal como se indica en el capítulo primero del presente trabajo de investigación, los límites al poder tributario se encuentran representados por los principios constitucionales, y los mismos son de observancia

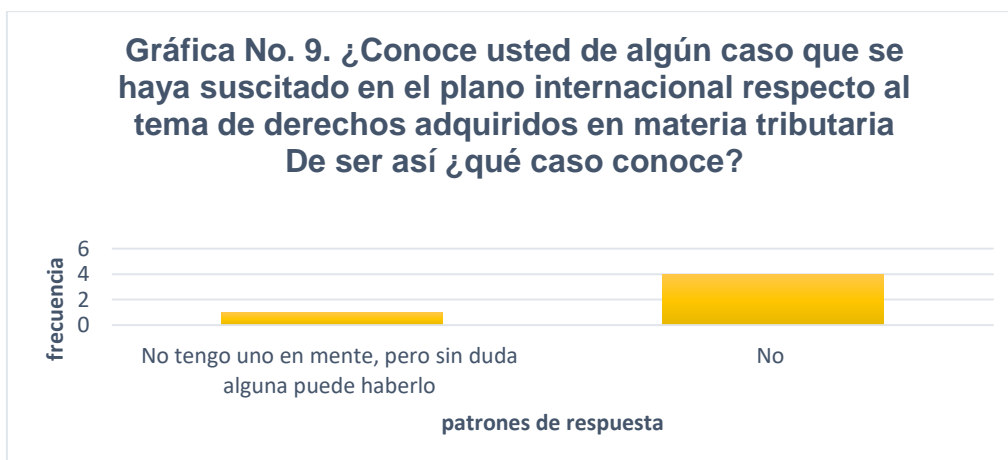
obligatoria para el desarrollo y correcto funcionamiento del sistema tributario guatemalteco.

El segundo objetivo específico consistió en comparar la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria en España y Colombia y como aplicaría en el caso de Guatemala; este objetivo se alcanzó mediante el análisis e investigación realizada en el capítulo 3 de presente trabajo de investigación, en el cual se logró afirmar que tanto España como Colombia aplican dicha teoría en el ámbito tributario cuando el derecho se adquiere a través de un precepto constitucional, sin considerar las exenciones como un derecho adquirido tal cual.



Los resultados obtenidos en la gráfica 4, indican que un 40% de los entrevistados considera que la teoría de los derechos adquiridos se encuentra regulada en legislaciones de otros países; un 20% señaló a España como uno de los países que aplican dicha teoría y afirmó que Guatemala ha tomado como base los fallos del tribunal español para la aplicación de dicha teoría en el territorio nacional; en tanto

otro 20 % considero que las exenciones no podían representar derechos adquiridos pues son de carácter temporal y el 20 % restante afirmo desconocer dicha teoría.



Sin embargo, en la gráfica 9 se puede apreciar que un 80% de los entrevistados no conocen un caso de derechos adquiridos en materia tributaria que se haya suscitado en el plano internacional y el 20% restante afirmo no tener uno en mente, pero aseguran que debe haberlo.

Del análisis de dichos resultados y de la investigación realizada, se puede evidenciar el conocimiento de dicha teoría por la mayoría de los expertos, así como también el reconocimiento de España y Colombia como países que la aplican en el ámbito tributario aun cuando los derechos adquiridos provengan de preceptos constitucionales o civiles.

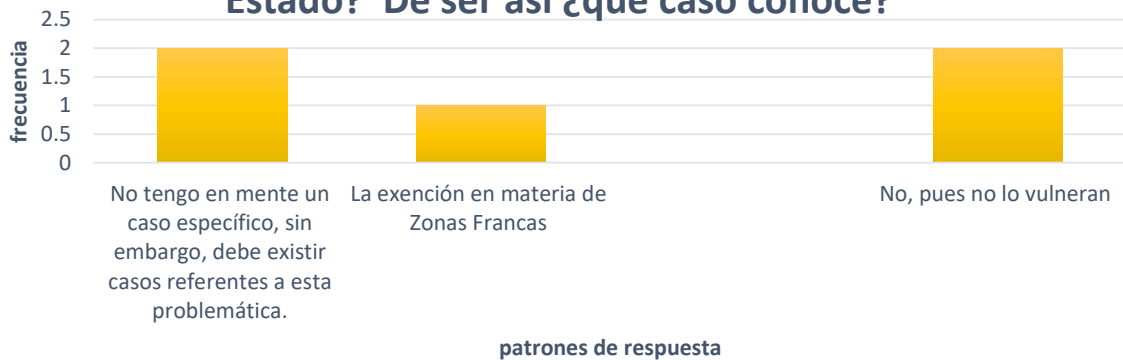
Tercer objetivo específico propuesto fue analizar las sentencias de la Corte de Constitucionalidad y la Sala de lo Contencioso Administrativo en las que se reconocen las exenciones establecidas en ley como derechos adquiridos. El mismo se logró mediante el estudio de 2 sentencias de la Corte de Constitucionalidad en la materia y 1 sentencia de la Sala segunda de lo Contencioso Administrativo, en el 4 título capitular del presente trabajo de investigación, en las cuales se establece la opinión de ambas respecto a la teoría de derechos adquiridos y su aplicación en materia tributaria.

Gráfica No. 5. ¿Conoce usted la postura de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala respecto de la consideración de las exenciones otorgadas en ley, como derechos adquiridos de los contribuyentes?



De los resultados obtenidos se puede apreciar, en la gráfica 5, que un 60% de los profesionales aseguran conocer la postura de la Corte de Constitucionalidad con respecto al tema relacionado y que en varias ocasiones la misma ha declarado su constitucionalidad en base al principio de igualdad y fines del Estado, por otro lado, el 40% de los profesionales desconocen la postura de la Corte al respecto.

Gráfica No.10. ¿Tiene usted conocimiento de algún caso a nivel nacional en el que se hayan considerado que las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes vulneren el poder tributario del Estado? De ser así ¿qué caso conoce?



Sin embargo, La gráfica 10, muestra que únicamente un 20% de los expertos tiene conocimiento de un caso nacional en la materia en la que se ve vulnerado el poder tributario del Estado, siendo este el caso de las exenciones en materia de zonas francas. El 40 % afirmo no tener un caso en mente, pero asegura la existencia de los mismos en tanto el 40% restante asevero no tener conocimiento pues no se vulnera el poder tributario del Estado.

Luego del análisis e investigación realizada se puede deducir que la Corte de Constitucionalidad aplica de manera similar a la de España y Colombia la teoría de los derechos adquiridos, ya que, el reconocimiento y protección de un derecho deriva de su adquisición en el ámbito civil o constitucional.

5.4. Cuadros de cotejo

5.4.1. Leyes nacionales

- Poder tributario

El poder tributario se encuentra establecido tanto en la Constitución como en normas ordinarias, al respecto se pueden mencionar algunos artículos que lo regulan como tal en la Constitución Política de la República de Guatemala, artículo

135 literal d, 171 literal c, 239 y 243; en los cuales se fundamenta el deber y derecho de cada ciudadano de contribuir con el gasto público, la facultad exclusiva del Órgano Legislativo para la creación, modificación y supresión de impuestos y exenciones, así como la estructura que estos deben tener y los principios que se deben acatar en cuanto a la emisión de las mismas.

Procedente de lo preceptuado en la Constitución surge la legislación tributaria nacional, la cual muchas veces no consagra el poder tributario del Estado en un artículo determinado, sin embargo, la simple existencia de las mismas, evoca el poder tributario como tal, pues representan la materialización de este. El artículo 3 del Decreto no. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, indica las bases específicas que debe contener una ley de carácter tributario.

De igual manera el Decreto no. 37-92 del Congreso de la República Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolo; Decreto no. 27-92 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas, Decreto no. 29-89 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, y sus reformas; Decreto no.10-2012 del Congreso de la República de Guatemala Ley de Actualización Tributaria y el Decreto no. 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala Ley Emergente para la conservación del Empleo.

Los cuerpos normativos indicados ut supra señalan la potestad única del Estado de establecer tributos, y la forma específica en que la relación contribuyente y Estado se debe desenvolver con cada uno de los impuestos que forman el sistema tributario.

Anteriormente, tal como se menciona en el capítulo 1, en los antecedentes históricos de la tributación en Guatemala, el poder tributario como hoy se conoce ha ido evolucionando junto con el Estado mismo, se puede decir que las bases de este se sentaron durante el régimen colonial, ya que el pago de los impuestos per se, era requerido de manera coercitiva por la elite española en representación de la corona, no obstante, fue hasta el gobierno de Justo Rufino Barrios en donde, con la

promulgación del primer Código Tributario se materializo y positivizo.¹⁸⁸ Evidenciando la importancia que desde entonces se le otorga al Poder Tributario del Estado el cual se evidencia también en el poder coercitivo del mismo.

Derivado del análisis realizado este indicador tiene aplicabilidad a la pregunta principal de la investigación, al objetivo general y específicos, toda vez que fue necesario determinar el estatus jurídico que el poder tributario tiene dentro del marco legal nacional, con el fin de determinar jurídica y doctrinariamente la existencia del mismo, ya que representa el tema toral de la investigación, por lo que se puede deducir que el Poder Tributario ostenta un grado constitucional y se encuentra establecido de manera concreta y clara dentro de la normativa tributaria, es por ello que toda situación que pueda menoscabarlo produce un proceso de investigación y análisis pues pone en riesgo la integridad del propio Estado.

- Tributo

La estructura que debe contener tanto la norma tributaria como el tributo se encuentra establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala de manera general, cada una de las normas tributarias de carácter ordinario especifican lo concerniente a la estructura del tributo que regulan, indicando para el efecto el hecho generador, tipo impositivo, base impositiva, exenciones y los sujetos que conforman la relación jurídico tributaria. Tal es el caso del artículo 9 al 13 del Decreto no. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en los cuales se da un concepto de tributo y las clases que existen en el sistema tributario nacional.

El termino tributo se remonta a la época mayas, sin embargo, fue en la época de la conquista y colonización en donde este término adquirió una connotación diferente, marcando el nacimiento de un sistema tributario; la clasificación de los tributos se hizo necesaria en la administración de Mariano Gálvez toda vez que fue durante su gobierno que se implementó la primera Tasa, creando así una nueva clase de tributo; tal como se señala en el capítulo 1 del presente trabajo de investigación¹⁸⁹.

¹⁸⁸ Capítulo 1

¹⁸⁹ Capítulo 1

Los tributos son un elemento cambiante en el sistema tributario, los mismos deben evolucionar y crearse conforme a las necesidades socioeconómicas del país de lo contrario se estaría ante un sistema inerte que con el tiempo se tornaría en inservible.

Se puede deducir, luego del análisis realizado, que este indicador aplica a la pregunta principal de la investigación y al objetivo general, debido a que el otorgamiento de una exención no puede darse, sin que previamente exista un tributo que genere una obligación tributaria, es decir no puede analizarse la primera sin el estudio previo de la segunda. Por tanto, fue necesario la observación de la estructura de los tributos, así como su posición dentro de la normativa tributaria, determinándose que este posee un rango constitucional que delimita de manera general la forma que todo tributo debe tener y la exclusividad que tiene el Órgano legislativo para su creación, salvo las tasas, así mismo se determinó que cada norma tributaria especial, contiene la ordenación de cada tributo de manera precisa, tal como señala el principio de legalidad.

- Contribuyente

El contribuyente es fundamental para que se desarrolle una relación jurídico tributaria, sin la existencia de este el sistema tal cual no tendría sentido. Es por esto que el artículo 135 literal d, de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo consagra no solo como un deber sino también como un derecho que posee todo ciudadano guatemalteco de contribuir a la sufragación del gasto público, de la misma manera el artículo 243 y 41 establecen parámetros y principios que el Estado debe respetar con el fin de no violentar la esfera individual del contribuyente en relación a su economía. Cada una de las normas tributarias ordinarias regulan en los artículos conducentes, quienes son los contribuyentes y sujetos pasivos del impuesto que contienen y las bases sobre las cuales versará la relación jurídico tributaria.

Al referirse al contribuyente es preciso mencionar los principios constitucionales pues estos son las ideas fundamentales de la organización jurídica del Estado, encargados de limitar el poder tributario para que este no sea aplicado de manera

arbitraria, con el fin de proteger al contribuyente y disminuir así la brecha de desigualdad en la relación jurídico tributaria entre este y el Estado, tal como se expone doctrinariamente en el capítulo 1.

Este indicador tiene aplicabilidad la pregunta principal de investigación y al objetivo general de la misma, pues como ya se mencionó el contribuyente es uno de los sujetos principales dentro de la relación tributaria que se estudia, por lo que, sin su existencia o regulación, tanto el poder tributario como las exenciones estudiadas, no tendrían sentido. Por tanto, del análisis realizado se puede deducir que la figura de contribuyente se encuentra protegida constitucionalmente, de igual manera las normas tributarias ordinarias se encargan tanto de protegerlo como de regular su actuar de manera específica dentro de cada tributo.

- Exención

Las exenciones forman parte del sistema tributario como tal, representan la dispensa a la realización de una obligación tributaria. Estas se encuentran clasificadas según la ley que las contiene y el fin para el que han sido creadas; la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239 concede la exclusividad para otorgar exenciones al Órgano Legislativo, de igual manera el Artículo 73 y 88 contemplan exenciones concedidas a los centros educativos y universidades, las mismas son de carácter constitucional y permanentes. Cada exención debe encontrarse regulada en la norma del impuesto al cual se aplica, es por esto que las normas tributarias las contemplan de manera específica, complementando así la función de la Carta Magna.

Como ya se expuso las primeras exenciones otorgadas en el territorio nacional, tomaron lugar durante la administración de José María Reyna Barrios, no obstante, fue hasta el gobierno de Ydigoras Fuentes hasta que la concesión injustificada y poco razonable de las mismas, desencadenó una crisis fiscal que hasta la fecha sigue heredándose de administración en administración, tal como se menciona en el capítulo 1.

Del análisis realizado se puede deducir que este indicador se aplica a la pregunta principal de la investigación y a los objetivos tanto general como específicos, puesto que son la base de la investigación y se puede señalar que las mismas se encuentran reguladas constitucionalmente, de manera general toda vez que la Carta Magna establece los requisitos fundamentales para su creación y el órgano encargado de esto, por otro lado, también establece las exenciones de carácter constitucional otorgadas a los centros educativos y universidades del país. De igual manera las leyes tributarias de carácter ordinario, basándose en lo preceptuado constitucionalmente, desarrollan la estructura de la exención aplicada al impuesto que contienen, de lo contrario el beneficio fiscal podría impugnarse de inconstitucional.

- Derechos adquiridos

Los derechos adquiridos se encuentran regulados en la legislación guatemalteca, tanto en el ámbito constitucional como en las leyes de carácter ordinario. En el Artículo 81 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se establece lo concerniente a los derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones; es menester indicar que estos pueden incidir en el ámbito tributario por lo que su señalamiento es necesario; así mismo, el artículo 7 numeral 4° del Decreto no. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, indica que una ley posterior no puede afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes.

De igual manera, el artículo 36 literal f) del Decreto no. 2-89, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial y sus reformas, regula que las posiciones jurídicas adquiridas bajo el amparo de una ley, se conservan ante el imperio de una ley posterior. De conformidad con la doctrina, la teoría de los derechos adquiridos fue creada por el jurista Bartolo de Sassoferrato, y tiene como fin primordial la protección de los intereses de la colectividad; son aquellos que pasan a formar parte de nuestro patrimonio y constituyen situaciones jurídicas

consolidadas ante la ley, a las cuales el Estado debe protección y respeto, tal como se menciona en el capítulo 3 del presente trabajo de investigación.¹⁹⁰

Este indicador, tiene aplicabilidad al segundo y tercer objetivo específico, debido a que estos hacen referencia como se aplicaría dicha teoría en el territorio nacional y al reconocimiento por parte de la Corte de Constitucionalidad a los mismos derivados de las exenciones, en materia tributaria. Por lo que del análisis realizado se puede deducir que los derechos adquiridos tienen reconocimiento Constitucional, y son preceptuados también por las leyes mencionadas ut supra, evidenciando su regulación en la legislación guatemalteca.

- Principio de no confiscación

El principio de no confiscación se encuentra establecido en el artículo 39, 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los mismos preceptúan el derecho a la propiedad privada y la obligación del Estado a proteger la misma mediante la prohibición de tributos o imposiciones confiscatorias que representen un detrimento al patrimonio de las personas, de manera arbitraria. Dicho principio se encuentra consagrado y desarrollado en la legislación tributaria de carácter ordinario. El artículo 4 del Decreto no. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, señala la aplicación de los principios tributarios constitucionales en la interpretación, aplicación e integración de las normas tributarias.

Carlos Giuliani Fonrouge, expone claramente que desde que la constitución de un país reconoce el derecho a la propiedad privada, prohíbe la confiscación y se obliga a la protección del mismo, esto alcanza, ciertamente, al ámbito tributario; por lo que Guatemala al reconocerlo en el artículo 39 constitucional se obliga de manera inmediata a contar con un sistema tributario que respete la esfera individual del contribuyente y no vulnere el mínimo vital de los mismos, de acuerdo con lo expuesto en el capítulo 1.¹⁹¹

¹⁹⁰ Capítulo 3.

¹⁹¹ Capítulo 1.

Luego del análisis realizado se puede señalar que este indicador es aplicable al primer objetivo específico, toda vez que representa una limitación al poder tributario del Estado, preceptuado de constitucionalmente y desarrollado en la normativa ordinaria, debido a que es tal su importancia que toda normativa tributaria sin distinción alguna debe aplicarse, interpretarse e integrarse en observancia del mismo.

- Principio de igualdad

El principio de igualdad es parte fundamental de la organización del Estado guatemalteco, el mismo se encuentra consagrado en el artículo 4, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales establecen que todos los hombres y mujeres son iguales ante la ley y en materia tributaria, el sistema tributario debe ser justo y equitativo y debe organizarse en observancia de los principios constitucionales. De la misma manera el artículo 4 del Decreto no. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, señala la aplicación del mismo en todas y cada una de las normas tributarias.

Señala Fonrouge que históricamente este principio recibió su primera formulación legal en el derecho público en la Revolución francesa, como resultado de la oposición al régimen de privilegios de esa época; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación, transformándose en un concepto jurídico fundamental del Estado.¹⁹² En la actualidad la aplicación de este principio en materia tributaria, pretende que la brecha de desigualdad entre Estado y contribuyente sea menor y así obtener una relación jurídica tributaria equitativa y justa, en miras de la realización del bien común.

Este indicador se aplica al primer objetivo específico, pues como se mencionó anteriormente, constituye un límite al poder tributario del Estado, del análisis realizado se puede deducir la importancia del principio de igualdad no solo en materia tributaria sino en la constitución del Estado mismo, pues representa una garantía a los derechos de la colectividad y es un eje fundamental para el correcto

¹⁹² Capítulo 1.

desarrollo del bien común y de la administración de la democracia en la República de Guatemala. Es por esto que se encuentra establecido de manera clara en la Carta Magna y toda ley ordinaria del ordenamiento jurídico guatemalteco debe fundamentarse en él, para su promulgación.

- Principio de legalidad

El principio de legalidad es fundamental en todo Estado con legislación escrita, en el marco legislativo nacional se encuentra preceptuado en el artículo 171 literal c, 135 literal d y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales indican que la facultad exclusiva para la emisión de leyes la tiene el Congreso de la República de Guatemala, por lo que la promulgación de cada ley ordinaria, según el procedimiento constitucional, lleva implícito el cumplimiento formal al principio de legalidad. Es por esto que mucha de la normativa tributaria señala, al mismo, en los considerandos.

Doctrinariamente, Forouge afirma que la legalidad es uno de los principios fundamentales del Estado moderno, es considerado como regla fundamental del derecho público, el mismo tiene su origen en la Constitución de Estados Unidos de América de 1787. Muchos de los juristas lo consideran una consecuencia lógica del ejercicio del poder tributario, pues es ejercido de manera exclusiva por el Órgano Legislativo, como se indica en el capítulo 1 de la presente investigación.

Nuevamente se puede deducir que el presente indicador tiene aplicabilidad en el primer objetivo específico, porque es uno de los límites a la aplicación del poder tributario del Estado. el mismo posee un rango constitucional y al igual que el principio de igualdad, es pilar fundamental de la organización del Estado mismo. Su importancia se evidencia históricamente y de forma tal que sin la aplicación formal del mismo el sistema jurídico del Estado no existiría. En el ámbito tributario su importancia radica en que ninguna persona puede estar sujeta a una tributación antojadiza y arbitraria, por lo que todo impuesto regulado en el sistema tributario debe consignarse en una ley y responder a los principios constitucionales.

5.4.2. Derecho comparado

- Poder tributario

En la legislación de España el derecho tributario se encuentra consagrado de manera concreta en los artículos 133, 149 numeral 14 de la Constitución española de Juan Carlos de Borbón, en la cual se establece de manera clara que es el poder tributario y otorga al Estado la potestad originaria, de manera exclusiva, para crear tributos. De igual manera, faculta a las corporaciones locales y comunidades autónomas la posibilidad de establecer y cobrar tributos de conformidad con la Constitución y sus leyes. Por otro lado, la Constitución Política de Colombia regula el poder tributario en los artículos 95 numeral 9, 150 numeral 12, 215, 287, 299, 313 y 338; estipula el deber y derecho de todos los colombianos de contribuir con el gasto público y faculta al Órgano legislativo a la creación, modificación o supresión de impuestos de manera exclusiva.

España es reconocida por la clasificación del poder tributario en originario y derivado, tal como se mencionó, el poder derivado es otorgado a las comunidades autónomas y corporaciones locales, las mismas fueron reconocidas en la Constitución de 1978, con la nueva organización territorial del Estado Español. Colombia también contempla la facultad para crear impuestos tanto al Congreso de la República colombiana como a las asambleas departamentales, concejos distritales y municipales; esta organización territorial se da bajo el amparo de la Constitución de 1991, con el objetivo de descentralizar la fiscalización y otorgar autonomía en el tema se crea la Ley de Orgánica de Ordenamiento Territorial, la cual desarrolla el tema del poder tributario cedido a las entidades señaladas ut supra.

Este indicador tiene aplicabilidad a la pregunta principal de la investigación y al objetivo general y específicos, toda vez que, el poder tributario del Estado es la base de la presente investigación, por lo que del análisis realizado se puede deducir que, el poder tributario es reconocido y consagrado en las constituciones de España y Colombia, ambos países debido a la organización territorial, conceden la facultad de crear, modificar o derogar impuestos tanto al órgano Legislativo como a las

comunidades autónomas y a las municipalidades, evidenciando una clara diferencia con el poder tributario ejercido en Guatemala.

- Tributo

El tributo es un concepto jurídico reconocido a nivel mundial, debido a que es la herramienta fundamental de recaudación en todo sistema tributario. La Constitución española lo regula en los artículos 133 y 338; y la Constitución Política de la República de Colombia lo señala en el artículo 95 numeral 9. Al establecer el poder tributario del Estado, lógicamente se debe hacer referencia a los tributos y nombrar a los órganos encargados de su establecimiento, el rango constitucional concedido es de suma importancia para brindar seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes. Así mismo es regulada por las leyes ordinarias de cada país.

Una vez señalado el marco legal de este indicador es preciso abordar lo concerniente al Tributo; el cual es definido por los autores Merino Jara e Isaac Durán como “la prestación dineraria obligatoria exigida por un ente público por la realización de un hecho lícito y que revela capacidad económica de los contribuyentes con la finalidad principal de conseguir los recursos necesarios para financiar los gastos públicos.”¹⁹³

Se puede deducir que el presente indicador tiene aplicabilidad en la pregunta principal del problema, y en el segundo objetivo específico, denotando la importancia que el mismo tiene en el derecho comparado, pues no solo se le otorga reconocimiento constitucional sino también se consagra en la normativa tributaria ordinaria.

- Contribuyente

La figura del contribuyente no se encuentra regulada en la Constitución española, sin embargo, la Ley número 58/2003

¹⁹³ Merino Lara Isaac, *Derecho tributario*: parte especial. España: Larousse - Tecnos, 2012. Pág. 686.

de Juan Carlos I Rey de España, Ley General Tributaria y sus reglamentos, la establece en los artículos 17, 35 y 36, los cuales indican lo concerniente a la relación jurídico tributaria, los obligados tributarios y los sujetos pasivos. Colombia por otro lado, si lo consagra en el artículo 338 de la Constitución Política de la República de Colombia, de igual manera en el Estatuto Tributario del Congreso de la República de Colombia, se encuentra claramente señalado.

Para hacer efectivo el pago del tributo y el poder tributario del Estado es precisa la existencia de un sujeto pasivo, el cual es denominado como **Contribuyente**; el mismo es definido doctrinariamente por José María Merino como “el sujeto pasivo que contribuye al sostenimiento de los gastos públicos, el cual se encuentra regulado y determinado por la ley y quien ostenta de capacidad económica.”¹⁹⁴

Luego del análisis realizado se puede deducir que el presente indicador aplica a la pregunta principal de la investigación, al objetivo general y el segundo objetivo específico pues se puede identificar que este indicador a pesar de no tener un rango constitucional en España, se encuentra concretamente desarrollado en la normativa tributaria de carácter ordinario, por otro lado, Colombia si otorga un reconocimiento y desarrollo tanto constitucional como en materia ordinaria.

- Exención

La exención es contemplada en el artículo 133 de la Constitución española de Juan Carlos I de Borbón, de manera general en la Ley número 58/2003 de Juan Carlos I Rey de España, Ley General Tributaria y sus reglamentos, y cada normativa tributaria de carácter ordinario desarrolla lo concerniente a las exenciones otorgadas en cada una de los impuestos que contienen. Lo mismo sucede con Colombia, el artículo 294 de la Constitución Política de la República de Colombia lo regula de manera general y cada impuesto estipulado en el Estatuto Tributario despliega lo correspondiente a la exención otorgada en el mismo. Situación similar a la que ocurre en Guatemala.

¹⁹⁴ Merino Antigüedad, José María. *Esquemas de derecho tributario* España: Publicaciones de la Universidad de Deusto, 2001. 2a. edición. Pág. 70.

Aun cuando el pago de tributos es un deber cívico y una obligación de carácter imperioso a nivel mundial, existen particularidades en las cuales los contribuyentes gozan de la figura jurídica de la Exención; Cencerrado Millán citado por Aurora Ribes Ribes, establece que esta constituye “un requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza, o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza”.¹⁹⁵

Este indicador, tiene aplicabilidad tanto la pregunta principal del problema, como al objetivo general y segundo objetivo específico. Luego del análisis realizado se puede deducir que tanto España como Colombia regula constitucionalmente las exenciones de manera general, y al igual que en Guatemala, la legislación ordinaria que contiene cada uno de los impuestos del sistema tributario, se encarga de desarrollar todas las particularidades de la exención y la relación jurídico tributaria del contribuyente exento con el Estado.

- Derechos adquiridos

La Constitución Política de la República de Colombia consagra la figura de los derechos adquiridos en su artículo 58, en tanto España no otorga un rango constitucional a los mismos, sin embargo, la Ley número 58/2003 de Juan Carlos I Rey de España, Ley General Tributaria y sus reglamentos, habla acerca de las posiciones jurídicas consolidadas y el respeto que el Estado debe a estas.

En el caso de España, tal como se refiere en el capítulo 3 del presente trabajo de investigación, el término derechos adquiridos es frecuente dentro del derecho transitorio. Varios son los autores españoles que se encuentran a favor de la aplicación de esta teoría en las exenciones tributarias. Anteriormente la Ley número 58/2003 de Juan Carlos I Rey de España, Ley General Tributaria y sus reglamentos, regulaba en su artículo 15, lo referente a los derechos adquiridos, no obstante,

¹⁹⁵ Ribes, Aurora. *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*. España: Editorial Tirant Lo Blanch, 2012. Pág. 106.

actualmente existe una tendencia a la teoría expuesta por García Enterría, quien establece que en el ámbito tributario no puede hablarse de derechos adquiridos derivado de una exención per se sino de un derecho adquirido derivado de un precepto constitucional.

De igual manera Colombia, hace referencia a los derechos adquiridos en materia tributaria, cuando los mismos emanan de un mandato constitucional, por ejemplo, el principio de irretroactividad de la ley; al respecto la Corte de Constitucionalidad Colombiana ha señalado que los derechos adquiridos esta intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de las situaciones jurídicas consolidadas. Por lo cual en el ámbito fiscal las leyes posteriores no pueden afectar las situaciones reconocidas y cuyos efectos se hayan dado en una ley posterior.¹⁹⁶

Derivado del análisis realizado se puede deducir que el presente indicador tiene aplicabilidad en el segundo objetivo específico. Se pudo evidenciar que los países analizados no consideran en su mayoría, las exenciones como derechos adquiridos, sin embargo, exponen que los mismos derivan de preceptos constitucionales como los principios tributarios y por lo mismo el Estado debe protección y respeto.

- Principio de no confiscación

Este principio se encuentra consagrado en el artículo 31 y 33 de la Constitución española de Juan Carlos I de Borbón, y en el artículo 34 y 58 de la Constitución Política de la República de Colombia. Al igual que el caso de Guatemala, en ambos países es desarrollado por la normativa tributaria de carácter ordinario, pues cada tributo que forme parte de un sistema tributario equitativo y justo, debe dictarse, aplicarse e interpretarse en observancia de dicho principio constitucional.

El principio de no confiscación es definido doctrinariamente por García Dorado como “Principio con la función de límite, establecido constitucionalmente, a la detracción de riqueza imponible del individuo por medio de los tributos que configuran el sistema tributario, para la consecución de un sistema tributario justo.”¹⁹⁷

¹⁹⁶ Capítulo 3.

¹⁹⁷ *Ibíd.* Pág. 147.

Este indicador tiene aplicabilidad al primer y segundo objetivo específico, toda vez que, en las legislaciones de España y Colombia, representa también un límite al poder tributario del Estado, ambas le otorgan un reconocimiento constitucional. Evidenciando que todo sistema tributario que se repute como justo y equitativo debe buscar la protección al patrimonio del contribuyente para el desarrollo de una correcta relación jurídico tributaria fundamentándose en los principios tributarios constitucionales.

- Principio de igualdad

El principio de igualdad se encuentra establecido en el artículo 1, 14, 31 y 149 numeral 1, de la Constitución española de Juan Carlos I de Borbón y en los artículos 34 y 58 de la Constitución Política de la República de Colombia. Al igual que el principio de confiscación, el principio de igualdad debe encontrarse, inminentemente proyectado en todas y cada una de las normas que forman parte del marco legislativo de todo Estado democrático.

En materia tributaria el principio de igualdad representa un valor constitucional supremo, Sainz de Bujanda citado por Francisco García Dorado establece que, *“la idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia. Por eso, el principio de igualdad es el criterio central en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás. Supone, obviamente, este principio que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los contribuyentes.”*¹⁹⁸

Se puede deducir luego del análisis realizado, que este indicador se aplica al primer y segundo objetivo específico, toda vez que, es un principio fundamental en la organización de los Estados como tal y representa un límite al poder tributario estatal. Se pudo evidenciar que al igual que en el caso de Guatemala, este principio tiene un reconocimiento constitucional y una proyección en todo el ordenamiento jurídico de España y Colombia.

¹⁹⁸ García Dorado, Francisco. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. España: Dykinson, 2002. Pág. 71.

- Principio de legalidad

Nuevamente el principio de legalidad, es fundamental para la organización y funcionamiento de todo Estado democrático y república, es por esto que el artículo 31, 133 y 149 numeral de Constitución española de Juan Carlos I de Borbón, en el artículo 3, 4, 7, 8 de la Ley número 58/2003 de Juan Carlos I Rey de España, Ley General Tributaria y sus reglamentos. Igualmente, la Constitución Política de la República de Colombia lo regula en el artículo 150 numeral 12, 154, 180 y 338, también se encuentra regulado en el Estatuto Tributario y sus reformas del Congreso de la República de Colombia.

El principio de legalidad es definido por Ramón Valdés Costa como “una forma de protección de los contribuyentes ante la intromisión del Estado en la esfera privada, tiene como objetivo que la ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe de liquidar el impuesto. En este sentido es esencial que la base guarde una relación conceptual con el presupuesto del hecho o hecho generador.”¹⁹⁹

Luego del análisis realizado se puede deducir que este indicador es aplicable al primer y segundo objetivo específico toda vez, que como se señaló anteriormente, este principio representa un límite al poder tributario, y no solo en el marco derecho nacional sino también en derecho comparado, pues tanto España como Colombia establecen dicho principio en sus constituciones y se desarrollan en la legislación ordinaria de cada uno, al igual que en Guatemala, este principio es fundamental para la organización del Estado, pues ambas se rigen a través de constituciones escritas y desarrolladas, lo cual pone en evidencia la importancia que el mismo tiene a nivel internacional.

¹⁹⁹ Valdés Costa, Ramón. *"Instituciones de Derecho Tributario"* Argentina. Ediciones de Palma. 1992. Pág. 110

Conclusiones

1. Las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes representan un límite temporal para el poder tributario, debido a que durante la vigencia de las mismas representan un sacrificio fiscal absorbido por el Estado, es por esto que la delimitación temporal es un factor imperante en la concesión de las mismas.
2. Se concluyó que las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes, tienen una incidencia negativa cuando las mismas no son concedidas de manera razonable, objetiva, y con una temporalidad claramente establecida, toda vez que, al responder a intereses particulares, su subsistencia en el tiempo, arbitrariamente, se facilita, generando un directo impacto en la recaudación fiscal del Estado.
3. Derivado de la investigación realizada se concluye que el poder tributario se encuentra limitado por los principios tributarios consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, los mismos también representan los pilares fundamentales sobre los cuales versa el sistema tributario guatemalteco, sin embargo, la recurrencia de las exenciones para sectores específicos y por tiempo indeterminado, pueden llegar a violentar estos límites.
4. Se concluyó que la teoría de los derechos adquiridos es aplicada en España, Colombia y Guatemala, sin embargo, en los países mencionados al referirse a materia tributaria la misma posee una connotación diferente. Toda vez que la posición jurídica consolidada se adquiere de un derecho o precepto constitucional con incidencia en el ámbito tributario, no así de la exención per se.
5. La Corte de Constitucionalidad y de la Sala de lo Contencioso administrativo ante la aplicación de la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria, asume una posición similar a la de los tribunales constitucionales de España y Colombia, pues considera que la figura jurídica consolidada, reclamada en este ámbito por una exención, derivan de un derecho constitucional, por lo que el Estado, siempre en observancia de los principios de igualdad, justicia tributaria e irretroactividad de la ley, durante la vigencia del beneficio fiscal reclamado, debe respeto y protección al mismo.

Recomendaciones

1. Se recomienda al Legislativo la revisión y reorganización de las exenciones otorgadas a ciertos sectores económicos del país, para evaluar si las mismas ayudan a la consecución de los fines del Estado.
2. Al Legislativo, se recomienda la creación de un precepto legal que establezca la potestad del mismo de suprimir exenciones otorgadas, cuando el legislador lo estime conveniente para el beneficio y desarrollo del Estado, tal como sucede en Costa Rica.
3. Se recomienda la realización de un balance entre el monto efectivamente recaudado y el monto que representa el sacrificio fiscal, con el objeto de valorar si para la economía del país es más fructífero el fomento o incentivo a determinados sectores o la liquidez del Estado.
4. Se recomienda revisar y delimitar de manera clara y concreta el ámbito temporal de las exenciones otorgadas, para que las mismas cumplan con su objetivo principal y no se conviertan en herramientas de defraudación fiscal.
5. Se recomienda la revisión de la Ley Emergente para la Conservación del Empleo, de manera que el plazo establecido para el goce de las exenciones no pueda ampliarse o renovarse beneficiando a cierto grupo de contribuyentes en detrimento del Estado mismo.

Referencias

1. Bibliográficas

- 1.1. Arauz Castex, *Derecho Civil, Parte General*, Tomo Primero, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1974.
- 1.2. Asociación de Investigación y Estudios Sociales ASIES, *Guatemala Camina, pasos firmes para cambiar*, Guatemala, Konrad Adenauer Stiftung, 2015.
- 1.3. Benegas Lynch Alberto. *Sistemas tributarios, un análisis en torno al caso argentino - Libertas 33*. Argentina: Eseade, 2002.
- 1.4. Brusa María Fabiana, *Derecho constitucional tributario-Derechos adquiridos-visión doctrinaria y jurisprudencial*, Argentina. Aduana News, 2003.
- 1.5. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario* . México, PAC. 2da edición, 1986.
- 1.6. Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta Jurisprudencial número 27, expediente no. 284-92, Pág. 20, sentencia 23/02/93.
- 1.7. Cuevas Isidoro, Lorena Guadalupe. "La Exención Tributaria" Alegatos - *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma Metropolitana*. Publicación 87, México, Universidad Autónoma Metropolitana Azcapotzalco.
- 1.8. Díez Picazo, Luis y Gullón, Antonio, *Sistema de Derecho Civil*, volumen I, primera reimpresión, Tecnos, Madrid, 1982, 4º edición.
- 1.9. Dorado, Francisco García. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación* . España : Dykinson , 2002.
- 1.10. Esguerra Díaz, Juan Pablo. *Aplicación de las normas de carácter societario en el tiempo*. *Revista de Derecho Privado* 43(6): 3-20, 2010. Colombia: B - Universidad de los Andes Colombia, 2011.
- 1.11. Fernández Brenes Silvia, *Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales*, Costa Rica, FCI, 2004.

- 1.12. Fiore, Pascuale. *De la irretroactividad de interpretación de las leyes: estudio crítico y de legislación comparada*, 4ª Edición, España. Editorial Reus, 2009.
- 1.13. García Dorado, Francisco. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. España: Dykinson, 2002.
- 1.14. Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Derecho Financiero* . Volumen I, Buenos Aires Argentina : Depalma , 1997.
- 1.15. Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Derecho Financiero* . Volumen I, Buenos Aires Argentina : Depalma, 1997.
- 1.16. González García, Eusebio, *Los Principios Constitucionales Tributarios, la Capacidad Contributiva, Guatemala*, Instituto guatemalteco de Derecho Tributario, 2008.
- 1.17. Herrera Molina Pedro Manuel, *La exención Tributaria*, España, editorial Colex, 1990.
- 1.18. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), *Historia de la Tributación en Guatemala*, Guatemala, Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), 2007.
- 1.19. Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial: Liceo Profesional CIMA. 1996.
- 1.20. Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros, *Manual de Derecho Financiero*, Salvador, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Jurídica, 1993.
- 1.21. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, *Proyecto de principios para mejorar la transparencia y la gobernanza de los incentivos fiscales a la inversión en los países en desarrollo*, México, OCEDE, 2012.
- 1.22. Lanziano Washington, *Teoría general de la exención tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1979.
- 1.23. López Menudo Francisco *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*. España. Instituto García Oviedo, 1982.

- 1.24. Macho Pérez, Ana Belén, *El principio de irretroactividad en el derecho tributario*, España. Universidad Pompeu Fabra, 2005.
- 1.25. Manautou Margain, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1977, Cuarta edición.
- 1.26. Manavella C., Carlos A. *Algunas reflexiones doctrinarias en torno al problema de irretroactividad de las leyes*. Costa Rica, U. A. C.A. 1985.
- 1.27. Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel. *Derecho Financiero y Tributario I*. Madrid España, Reus, 2014.
- 1.28. Masbernat Muñoz, Patricio. *Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional*. Chile: Red Ius et Praxis, 2006.
- 1.29. Merino Antigüedad, José María. *Esquemas de derecho tributario España*: Publicaciones de la Universidad de Deusto, 2001. 2a. edición.
- 1.30. Merino Lara Isaac, *Derecho tributario: parte especial*. España: Larousse - Tecnos, 2012.
- 1.31. Morera Cruz, José Orlando. *Dos casos sobre procedimiento y sanciones en el derecho tributario colombiano sanción por el envío de información errada y sobre el principio de no retroactividad*. Argentina: El Cid Editor | apuntes, 2009.
- 1.32. Mozo Gracia, Ma. Luchena, *La relación jurídico tributaria. El hecho imponible*, España, Universidad Castilla – La Mancha. 2013.
- 1.33. Martul-Ortega, Perfecto Yebra. *El Poder Financiero, Equilibrio entre los poderes Financieros*. Madrid España, Editoriales del Derecho Reunidas, 1977.
- 1.34. Ribes Ribes, Aurora. *Poder normativo autonómico y tributos cedidos*. España: Editorial Tirant Lo Blanch, 2012.
- 1.35. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1986, 2da edición.

- 1.36. Rodríguez, Rafael Luna. *El derecho a no autoinculpación en el ordenamiento tributario español*. España : Universidad Complutense de Madrid, 2005.
- 1.37. Rubio Correa, Marcial. *Aplicación de la norma jurídica en el tiempo*. Perú, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2010.
- 1.38. Sentencia, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Argentina, Editorial Heliasta, 2013, 38ª edición.
- 1.39. Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), *Historia de la Tributación en Guatemala, desde los mayas hasta la actualidad, Sinopsis*, Guatemala, SAT, 2012.
- 1.40. Valdés Costa, Ramón. *"Instituciones de Derecho Tributario "* Argentina. Ediciones depalma. 1992.
- 1.41. Verdera Izquierdo, Beatriz. *La irretroactividad: problemática general*. España, Dykinson, 2006.

2. Normativa

- 2.1. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, Ley número 4755, y sus reformas.
- 2.2. Asamblea Nacional Constituyente, *Constitución Política de Colombia de 1991 y sus reformas 1997*
- 2.3. Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. 31 de mayo de 1985 y sus reformas.
- 2.4. Congreso de la República de Colombia, *Estatuto Tributario y sus reformas*
- 2.5. Congreso de la República de Guatemala *Ley del Organismo Judicial* Decreto número 2-89, y sus reformas.
- 2.6. Congreso de la República de Guatemala, *Código Tributario*, Decreto número 6-91 y sus reformas.
- 2.7. Congreso de la República de Guatemala, *Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila*. Decreto número 29-89. Y sus reformas.

- 2.8. Congreso de la República de Guatemala, *Ley del Impuesto al Valor Agregado, IVA*; Decreto número 27-92 y su reglamento. Y sus reformas.
- 2.9. Congreso de la República de Guatemala, *Ley Emergente para la conservación del empleo*. Decreto 19-2016.
- 2.10. Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo* Decreto número 37-92 y su Reglamento. y sus reformas.
- 2.11. Congreso de la República, *Ley de Actualización Tributaria* decreto 10-2012, de Guatemala. Y sus reformas.
- 2.12. Congreso de los Diputados, *Ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido*, ley 37/1992
- 2.13. Congreso de los Diputados, *Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas físicas*, Ley 35/2006.
- 2.14. Congreso de los Diputados. *Ley General Tributaria y sus reglamentos* Ley 58/2003;
- 2.15. Juan Carlos I de Borbón, *Constitución Española* de 1978.

3. Electrónicas

- 3.1. Amicus Criticandi, *Hecho Imponible y la Estructura de la Relación Tributaria*, España, 2012, disponible, <https://animuscriticandi.wordpress.com/2012/02/20/130/>.
- 3.2. Corte de Constitucionalidad de Colombia, sentencia C-878/11 *SANCION POR VIOLACION A CONDICIONES DE EXENCION POR COMPRA Y DISTRIBUCION DE COMBUSTIBLES LIQUIDOS DERIVADOS DEL PETROLEO EN ZONAS DE FRONTERA*, Colombia, 2011, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/c-878-11.htm>.
- 3.3. Diario Jurídico. Com. Incentivos Nulos o Perversos, España, 2011 disponible en: <http://www.diariojuridico.com/incentivos-nulos-o-perversos/>.

- 3.4. El Economista, Supresión incentivos a maquila Guatemala elevará en \$263.2 millones la recaudación, Guatemala, 2016. Disponible en: <http://www.eleconomista.net/2016/01/08/supresion-incentivos-a-maquila-guatemala-elevara-en-2632-millones-la-recaudacion>.
- 3.5. Enciclopedia Jurídica, *Derecho Transitorio*, 2014, disponible en <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/derecho-transitorio/derecho-transitorio.htm>.
- 3.6. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI, *ICEFI rechaza la intención de aprobar la Ley Emergente para la Conservación de Empleo*. Guatemala, 2016. Disponible: <http://icefi.org/comunicados/icefi-rechaza-la-intencion-de-aprobar-la-ley-emergente-para-la-conservacion-de-empleo> “.
- 3.7. La Ferrere, Silva Federico, *Derechos Adquiridos y Derechos en Expectativa*, Uruguay, 2013, disponible en: <http://www.ferrere.com/novedades/publicaciones/derechos-adquiridos-y-derechos-en-expectativa>.
- 3.8. Ley-Exam, Gaviria Díaz Carlos, *Derechos adquiridos en materia tributaria/salario integral/ ley tributaria*, Colombia, 2015, disponible en <http://ley.exam-10.com/law/35674/index.html>
- 3.9. Menéndez Ochoa Ángel Estuardo, *Derecho Constitucional Tributario*, Guatemala, junio 2010. Disponible en <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/165-orientacion-legal-intendencia-de-asuntos-juridicos/8087-principios-constitucionales-del-derecho-tributario-guatemalteco.html>.
- 3.10. Ministerio de Finanzas, Escobar Rolando y otros, *Principios Constitucionales de la tributación en Guatemala*, Guatemala, 2004. Disponible: <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/cuatro.pdf>.
- 3.11. Programa de apoyo curricular y evaluación de los aprendizajes y Programa de Aprendizaje en línea, *Consideraciones técnico-pedagógicas en la construcción de listas de cotejo, escalas de calificación y matrices de valoración para la evaluación de los*

aprendizajes en la Universidad Estatal a Distancia, Costa Rica, UNED.
2013. Ubicación

Electrónica:http://reccidacticos.uned.ac.cr/pal/images/stories/Documentos_PAL/Instrumentos_evaluacion_aprendizajes_UNED.pdf

- 3.12. Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana, Mario Esparza Ortiz, *la potestad tributaria en el Régimen Federal mexicano frente al poder financiero autonómico español*. México, 2006.
https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/14/Becarios_014.pdf.
- 3.13. Tributo Revista electrónica, Gálvez Gabriela, *Límites Constitucionales del Poder Tributario*, Guatemala 2014. Disponible en:
<http://postgrados.cunoc.edu.gt/revista/web/index.php/Publicacion/limites-constitucionales-del-poder-tributario-21-05-2014>.

4. Otras referencias

- 4.1. Anónimo, entrevista realizada el 20 de septiembre de 2016.
- 4.2. Casellas Juan Carlos, actualmente se encuentra laborando en la firma Mayora & Mayora como asociado senior, encargado de asuntos fiscales, entrevista realizada el 7 de septiembre de 2016.
- 4.3. Flores González Joaquín, Asesor Jurídico del Departamento de Supervisión de Riesgos Bancarios “A” de la Superintendencia de Bancos, entrevista realizada el 6 de septiembre de 2016.
- 4.4. Gutiérrez de Colmenares Carmen María, Magistrada Suplente de la Corte de Constitucionalidad, entrevista realizada el 12 de septiembre de 2016.
- 4.5. Menéndez Ochoa Ángel Estuardo, entrevista realizada el 23 de agosto de 2016.

Anexos

Anexo 1. Cuadros de Cotejo

CUADRO NO. 1: COTEJO DEL MARCO LEGAL NACIONAL

<i>Unidades de análisis</i>	<i>Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 31 de mayo de 1985 y sus reformas</i>	<i>Código Tributario, Decreto número 6-91 Congreso de la República de Guatemala, y sus reformas.</i>	<i>Ley del Organismo Judicial Decreto número 2-89. 10 de enero de 1989 Congreso de la República de Guatemala, y sus reformas.</i>	<i>Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo Decreto número 37-92 y su Reglamento. Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.</i>	<i>Ley del Impuesto al Valor Agregado, IVA; Decreto número 27-92 y su reglamento. Congreso de la República de Guatemala, Y sus reformas.</i>	<i>Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Decreto número 29-89. Congreso de la República de Guatemala, Y sus reformas.</i>	<i>Ley de Actualización Tributaria decreto 10-2012, Congreso de la República de Guatemala. Y sus reformas.</i>	<i>Ley Emergente para la Conservación del Empleo, Decreto número 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala</i>
-----------------------------	---	--	---	---	--	---	--	--

Indicadores								
Poder tributario	135 d, 171c, 239,243.	3, 14,17,	-----	1° considerando ,	1° considerando o	Por tanto, 1, 37,38.	1° y 3° considerando, por tanto,	Considerandos . por tanto, 15
Tributo	135d, 239	9,10,11,12,13	-----	2, 5, 13,14,15	1,3,10	1	1,2,3, 10	---
Contribuyente	135 d, 243, 41	3,18,21,22,23,24 , 112 a	-----	3,9	5,6,26,27,28	2,4,6	12, 13, 71, 85,98,	4, 3, 5
Exención	73,88, 239,	3, 20 inciso 4°, 23, 62,63,64,65	-----	10,11,12. 44.	7,8,9	4,7,8,12,13,1 5	8, 11. 70, 87, 100	7, 8, 9
Derechos adquiridos	81	7 inciso 4°	36 inciso f	-----	-----	-----	-----	---
Principio de no confiscación	41,243	4	---	9	-----	-----	70 inciso 7°, 72 a.	-----
Principio de igualdad	4, 243	4	57	-----	-----	----	Considerando s del 1-3.	-----

Principio de legalidad	171 c, 135 d, 239	3, 1° considerando,	3,10	Por tanto	Por tanto	Por tanto, 1, 37,38.	1° y 3° considerando, por tanto	Considerandos . por tanto
-------------------------------	-------------------------	------------------------	------	-----------	-----------	-------------------------	---------------------------------------	------------------------------

CUADRO NO. 2: COTEJO DERECHO COMPARADO ESPAÑA Y COLOMBIA

Unidades de análisis	Constitución Española de Juan Carlos I de Borbón 1978.	<i>Constitución Política de Colombia de 1991 Asamblea Nacional Constituyente y</i>	<i>Ley General Tributaria y sus reglamentos, Ley 58/2003 Juan Carlos I Rey de España.</i>	<i>Ley del Impuesto Sobre el Valor añadido, ley 37/1992.</i>	<i>Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas</i>	Congreso de la República de Colombia Estatuto Tributario y sus reformas
-----------------------------	---	---	--	---	---	--

Indicadores		<i>sus reformas 1997</i>		Juan Carlos I Rey de España,	<i>físicas, Ley 35/2006. Juan Carlos I Rey de España,</i>	Impuesto sobre la renta y complementarios	Impuesto a la venta	Impuesto de timbres
Poder Tributario	133, 149. 14°	95.9, 150.12, 215, 287, 299, 313, 338	1,4,5,17	Exposición de motivos	Preámbulo 1°	----	----	---
Tributo	133	95.9	2,7,8,20	1, 4	1,6	1, 5	1, 420	1, 519
Contribuyente	----	338	17,35,36	4	8, 9, 10	7, 23	499	514, 515
Exención	133	294	8d,14,22	7, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 66	7	19, 206, 207.1 y 2., 208, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 224, 226, 229, 231, 232, 233, 235, 235.1, 358	477, 478	530, 534
Derechos Adquiridos	----	58	10.2, 34 o	---	----	---	---	----
Principio de no confiscación	31,33	34, 58	3	1, 66.	Preámbulo 2°, 1	---	----	----
Principio de Igualdad	1,14,31, 149. 1°	13, 43	3, 34 j.	2, 3.	Preámbulo 2°, 1 y 4	----	---	----

Principio de Legalidad	31, 133, 149. 1°	150.12, 154, 180, 338	3, 4,7, 8	Exposición de motivos 3 ° y 4° y 1, 2.	1	1	1	1
-----------------------------------	------------------	--------------------------	-----------	--	---	---	---	---

Anexo 2. Modelo de entrevista

Buenos días, agradeciendo de ante mano la atención y tiempo otorgado a la presente entrevista, amablemente se solicita su colaboración a efecto de resolver unas preguntas sobre materia de su especialidad y experiencia. Se está realizando el trabajo de grado para cerrar la licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales; el apoyo que solicitado es de índole académico, si lo considera pertinente se conservará su anonimato.

1. ¿Considera usted que las exenciones otorgadas en ley a los contribuyentes limitan de manera temporal el poder tributario del Estado? (de conformidad con los plazos establecidos en las leyes específicas y código tributario)
2. ¿Considera usted que las exenciones otorgadas a los contribuyentes representan verdaderos incentivos fiscales y son el medio idóneo para obtener el fin deseado por el Estado?
3. ¿Conoce usted cuales son los límites al poder tributario del Estado?
4. ¿Cree usted que la teoría de los derechos adquiridos en materia tributaria se aplica en otros países? De ser así, ejemplifique
5. ¿Conoce usted la postura de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala respecto de la consideración de las exenciones otorgadas en ley, como derechos adquiridos de los contribuyentes?
6. ¿Cree usted que las exenciones fiscales otorgadas en ley a los contribuyentes afectan la necesidad del Estado de recaudar recursos para su funcionamiento?

7. ¿Qué opinión le merece las exenciones y beneficios fiscales otorgados a sectores económicos activos y altamente explotados en Guatemala?
8. ¿Cuál considera usted que es la vía correcta para condicionar el poder tributario de Estado?
9. ¿Conoce usted de algún caso que se haya suscitado en el plano internacional respecto al tema de derechos adquiridos en materia tributaria De ser así ¿qué caso conoce?
10. ¿tiene usted conocimiento de algún caso a nivel nacional en el que se hayan considerado que las exenciones otorgas en ley a los contribuyentes vulneren el poder tributario del Estado? De ser así ¿qué caso conoce?