

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

"ANÁLISIS SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS AL TERRITORIO GUATEMALTECO ¿SUPERPOSICIÓN
TRIBUTARIA?"
TESIS DE GRADO

JUAN CARLOS DONIS MORALES
CARNET 10043-09

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JULIO DE 2017
CAMPUS CENTRAL

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

"ANÁLISIS SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS AL TERRITORIO GUATEMALTECO ¿SUPERPOSICIÓN
TRIBUTARIA?"

TESIS DE GRADO

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

POR

JUAN CARLOS DONIS MORALES

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JULIO 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

LIC. JOSÉ GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

José Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario

Guatemala, 6 de febrero de 2015

Doctor
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

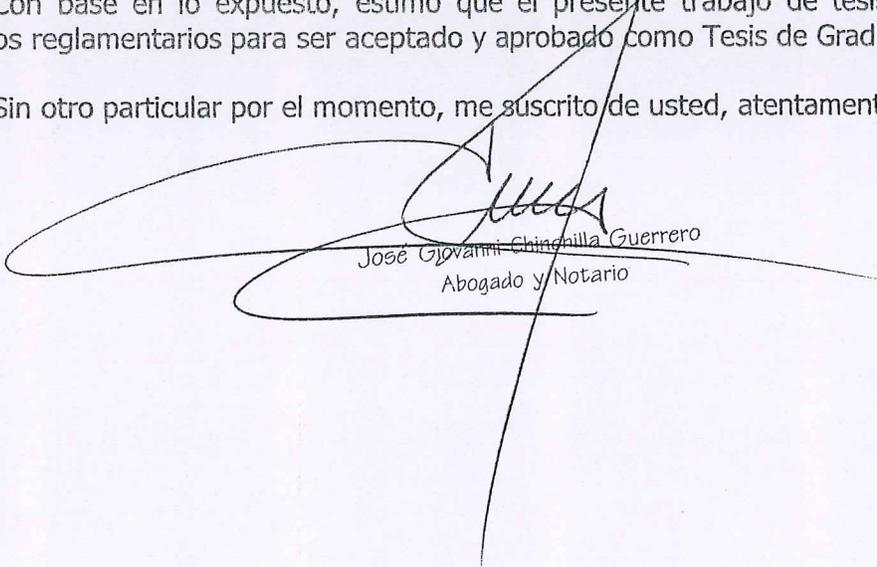
Estimado Doctor:

Como asesor del estudiante **Juan Carlos Donis Morales** sobre su trabajo de Tesis: **"Análisis sobre la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías al territorio guatemalteco ¿superposición tributaria?"**, cumplo con rendir mi Dictamen en los términos siguientes:

De conformidad con los lineamientos aprobados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, el estudiante desarrolló el tema siguiendo las instrucciones precisas y cumpliendo con los requerimientos sobre investigación legal y doctrinaria sugeridos por el suscrito. Dicha investigación le permitió al estudiante enunciar ciertas conclusiones y efectuar ciertas recomendaciones importantes para la aplicación y conocimiento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Con base en lo expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios para ser aceptado y aprobado como Tesis de Graduación.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted, atentamente,


José Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario

Licda. Helena C. Machado
Aogada y Notaria

Guatemala, 10 Noviembre 2016.

Señores
Miembros del Consejo
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Ciudad

Honorables Miembros del Consejo:

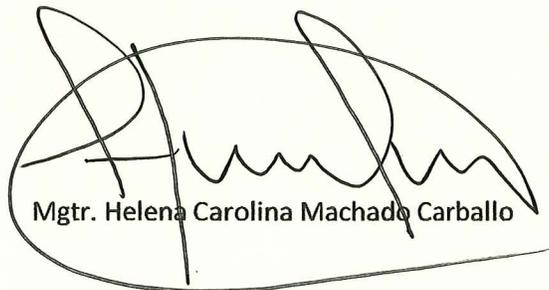
Me dirijo a ustedes con el objeto de hacer de su conocimiento que, en cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, procedí a realizar la **Revisión de Fondo y de Forma** a que se refiere el Instructivo de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, del trabajo de tesis titulado "**ANÁLISIS SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS AL TERRITORIO GUATEMALTECO ¿SUPERPOSICIÓN TRIBUTARIA?**", elaborado por el estudiante **JUAN CARLOS DONIS MORALES**.

Luego de efectuada la revisión se sugirieron algunas correcciones al estudiante Donis Morales, quien cumplió con presentar las mismas dentro del plazo establecido en el Instructivo de Tesis de esa Facultad. En tal virtud, considero que el contenido de la tesis en referencia se encuentra estructurada conforme los requerimientos y regulaciones existentes de la Universidad Rafael Landívar para el efecto.

Por lo expuesto, emito a favor del trabajo de tesis investigado y elaborado por Juan Carlos Donis Morales de conformidad con los requisitos reglamentarios, **DICTAMEN FAVORABLE SOBRE LA PERTINENCIA DE EMITIR LA ORDEN DE IMPRESIÓN**, a efecto de que se continúen con los procedimientos establecidos por esa Universidad, toda vez que el presente trabajo es apto como tesis para que al autor del mismo se le confiera el Grado Académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Habiendo cumplido con el encargo encomendado por esa Facultad, me suscribo con muestras de mi consideración y respeto.

Atentamente,


Mgtr. Helena Carolina Machado Carballo



11 calle 22-49 zona 11 Residenciales San Jorge, Guatemala, Guatemala
Teléfono: (502) 24737890
E-mail: hmachado@intelnet.net.gt



Universidad
Rafael Landívar

Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 071293-2016

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante JUAN CARLOS DONIS MORALES, Carnet 10043-09 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07892-2016 de fecha 10 de noviembre de 2016, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ANÁLISIS SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS AL TERRITORIO GUATEMALTECO ¿SUPERPOSICIÓN TRIBUTARIA?"

Previo a conferírsele el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 20 días del mes de julio del año 2017.



LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar

RESPONSABILIDAD: “El autor será el único responsable del contenido y conclusiones de la presente tesis”.

DEDICATORIA

- A DIOS** Por ser la fuente y razón de todas las bendiciones que he recibido.
- A MI MADRE** Por ser mi mayor ejemplo de perseverancia, esfuerzo y del poder de la voluntad.
- A MI HERMANO** Por brindarme el apoyo, la motivación y el conocimiento que impulsará mi vida académica y profesional.
- A MI FAMILIA** Por ser mi mayor inspiración en la búsqueda de un futuro mejor.
- A MI NOVIA** Por su valioso apoyo en la búsqueda de información; por su incondicional cariño y por su constante compañía
- A MIS AMIGOS** Por los estrechos lazos de amistad y afecto que perdurarán y crecerán.

RESUMEN EJECUTIVO

El Derecho Tributario es una rama independiente del Derecho, pues cuenta con un tratamiento doctrinario amplio que le es propio, que lo desarrolla y lo define, un abordaje académico que lo estudia, y un fundamento de principios ideológicos que condiciona el conjunto de normas jurídicas que lo regula. Tal es su importancia para un Estado, que en el caso de Guatemala, el mismo es regulado desde un nivel constitucional, en el que se determinan los principios que lo regirán y que limitarán el accionar del Estado en el ejercicio del poder que detenta para imponer obligaciones a sus habitantes para la contribución al gasto e inversión pública, misma que se materializa con el pago de tributos a que se ven obligadas algunas personas, por razón de que la ley considera ciertas acciones o circunstancias como muestras de su capacidad económica para contribuir al sostenimiento y desarrollo del Estado.

Es evidente el interés del Estado por incrementar la recaudación de tributos para aumentar sus ingresos, y por la importancia que reviste este asunto para sus administrados, es necesario un constante análisis crítico de parte de estos sobre los métodos utilizados por aquel para la recaudación de los tributos, con el fin de velar por su rectitud y evitar los abusos; razón por la que se analiza el Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías a Guatemala, al ser calculado el monto a pagarse a partir de la cantidad pagada por concepto de los Derechos Arancelarios a la Importación.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
---------------------	----------

CAPÍTULO 1.

DERECHO TRIBUTARIO

1.1	Derecho Constitucional Tributario	4
1.2	Principios constitucionales aplicables al Derecho Tributario	7
1.2.1	Principio de legalidad	8
1.2.2	Principio de igualdad	11
1.2.3	Principio de capacidad económica	13
1.2.4	Principio de generalidad	16
1.2.5	Principio de no confiscatoriedad	18
1.2.6	Principios de equidad y justicia	20
1.2.7	Seguridad jurídica	21
1.3	Poder Tributario	22
1.4	Derecho Tributario Aduanero	23

CAPÍTULO 2.

CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO

2.1	Relación Jurídica Tributaria	24
2.2	Obligación Tributaria	26
2.2.1	Determinación de la Obligación Tributaria	29
2.3	Elementos de la Obligación Tributaria	31
2.3.1	Sujeto Activo	31
2.3.2	Sujeto Pasivo	32
2.3.3	Hecho Generador	34
2.3.4	Base Imponible	37
2.3.5	Tipo Impositivo	38

CAPÍTULO 3.

TRIBUTOS

3.1	Definición	39
3.2	Naturaleza Jurídica de los Tributos	42
3.3	Clasificación	44
3.3.1	Impuestos	46
3.3.2	Arbitrios	49
3.3.3	Contribuciones especiales	50
3.3.4	Contribuciones por mejoras	51
3.3.5	Tasas	52
3.4	Derechos Arancelarios a la Importación	56

**CAPÍTULO 4.
SUPERPOSICIÓN TRIBUTARIA**

4.1	Definición	60
4.2	Doble o múltiple tributación	62

**CAPÍTULO 5.
DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA
IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS**

5.1	Regulación legal	66
5.2	Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías	68
5.3	De la superposición tributaria en la importación de mercancías a Guatemala	69

**CAPÍTULO 6.
PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS**

6.1	Análisis de entrevistas	74
-----	-------------------------	----

CONCLUSIONES	83
RECOMENDACIONES	84
REFERENCIAS	85
ANEXOS	89

INTRODUCCIÓN

Los asuntos tributarios han sido causa de grandes debates, desacuerdos y descontento entre los administrados y la autoridad pública, detentora del poder de imperio, a lo largo de la historia del hombre como criatura que conforma sociedades de convivencia; incluso se podría afirmar que han llevado a ensoberbecer a grupos sociales enteros, al verse ultrajados por el abuso de poder ejercido por autoridades desmedidas e incontrolables, por razón de una lánguida estructura normativa que protege los derechos y los bienes de los administrados.

Y por esta razón el Derecho ha evolucionado hasta dar paso a la rama del Derecho Tributario, baluarte de los habitantes de un Estado ante el ejercicio con el que se faculta a este para la imposición de obligaciones por las que deberán contribuir al sostenimiento de sus gastos y al alcance de sus fines.

En este sentido, se abordan en el presente estudio los principales conceptos que construyen la noción sobre los límites y las garantías que deben prevalecer ante el poder del Estado de imponer obligaciones tributarias, en favor de los administrados; así, se abordan los principios que fundamentan el Derecho Tributario y las normas que lo regulan, se desarrolla lo relativo a la clasificación de los tributos en virtud de los elementos que los caracterizan, diferenciando aquellos que los distinguen y aquellos que les son comunes.

Con lo anterior se pretende definir el contexto sobre el cual será analizada la forma en que se calcula el Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías a territorio guatemalteco, al tomarse en cuenta para dicho cálculo el monto pagado por el contribuyente en concepto de Derechos Arancelarios a la Importación. Tal análisis será abordado a partir de la pregunta central: ¿En qué medida constituye la actual determinación de la obligación tributaria, en el cálculo de la base imponible para el pago del Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías al territorio guatemalteco, una superposición tributaria, en relación con el pago de los Derechos Arancelarios a la importación?, disyuntiva que pasará por verificar si dichos Derechos

Arancelarios son tributos, y si el hecho de que el monto determinado para su pago sea considerado como base para la determinación del Impuesto al Valor Agregado es contrario a los principios y normas que regulan el Derecho Tributario; esto a la luz de que existen límites a la facultad de imposición tributaria del Estado, mismos que serán expuestos y explicados en el transcurso del presente estudio.

Con tal guía de investigación, pretende alcanzarse como objetivo principal el análisis de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías al territorio guatemalteco, para determinar si existe, o no, una superposición de tributos, en relación con el pago de los Derechos Arancelarios a la Importación; para la cual será necesario cumplir objetivos específicos, como conceptualizar los diferentes elementos que intervienen en la tributación en materia de importación de mercancías al territorio guatemalteco, desarrollar los principios tributarios, contextualizar el ámbito dentro del cual se ejecuta actualmente la determinación de la obligación tributaria aduanera, formar el concepto de superposición tributaria, en relación con los principios que rigen el Derecho Tributario y, finalmente, se busca concluir en si la actual determinación de la obligación tributaria en la importación de mercancías al territorio guatemalteco es violatoria de los principios regentes del Derecho Tributario y de las disposiciones constitucionales relativas a dicha materia.

En ese sentido, debe tomarse en consideración que el presente trabajo de investigación tendrá un alcance delimitado al análisis jurídico de la base imponible del impuesto al valor agregado, haciendo referencia a la forma en que se determina la obligación tributaria en la importación de mercancías al territorio guatemalteco desde la aprobación del Decreto 44-2000 del Congreso de la República hasta la actualidad, haciendo algunas acotaciones relacionadas con pronunciamientos que la Corte de Constitucionalidad ha emitido en asuntos relacionados. Tal delimitación responde a la limitada –casi inexistente—doctrina relacionada con el tema de la superposición tributaria, entendiendo la misma como el cálculo de un impuesto sobre el monto pagado por otro en una misma operación, así como a la escasa disponibilidad de herramientas doctrinarias actualizadas que traten la materia de Derecho Tributario en el ámbito aduanero.

En ese sentido, el presente trabajo de investigación se constituirá, como aporte, en una fuente de referencia formal, respecto de un tema sobre el cual no es posible encontrar referencias doctrinarios ni jurisdiccionales. Asimismo, dicho trabajo pretende dejar de manifiesto la posible existencia de una transgresión al ordenamiento jurídico tributario, en virtud de lo dispuesto por una ley, que representa la existencia de una superposición tributaria.

Con tal fin, se obtendrá la opinión, a través de la entrevista, de diversos profesionales, versados en materias de Derecho, contabilidad o auditoría, así como en materia aduanal por medio de entrevistas, con lo cual se pretende concluir si la forma en que es determinado el Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías a Guatemala es violatoria de los principios y las normas que fundamentan y regulan el Derecho Tributario en el país.

CAPÍTULO 1.

DERECHO TRIBUTARIO

Derecho Tributario es una rama del Derecho Público, que se concibe como el conjunto de normas y principios que regulan la relación tributaria, o la actividad impositiva del Estado sobre sus administrados, que se conforma a partir de ciertos elementos esenciales y que se perfecciona con la ocurrencia del supuesto contemplado en las normas que lo desarrollan, dando vida a una obligación tributaria.

Naturalmente, el Estado debe contar con una legitimación que le invista de la potestad para poder crear, modificar o extinguir tributos, así como para exigir su cumplimiento coactivamente; a tal potestad se le denominará *poder tributario*.¹

Este poder tributario, en palabras de Carlos Giuliani, citado por Óscar Acebal: “...*nace de la idea misma de nación o patria, es la obligación ética y moral esencial para el bien común; este poder no es objeto de discusión en sí mismo, es un atributo del Estado*”.²

En el caso específico de Guatemala, por disposición de los artículos 171 inciso c) y el artículo 239 de la Constitución Política de la República, el Congreso de la República es quien detenta con exclusividad la facultad para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como las bases para su recaudación.

1.1 Derecho Constitucional Tributario

Como en todo el campo de estudio y aplicación del Derecho en Guatemala, el Derecho Tributario encuentra su asidero en disposiciones constitucionales, que cimientan su estructura normativa, al establecer los preceptos fundamentales que regirán para cualquier regulación futura.

¹ Vallejos, Luis Abelardo. *Las tesinas de Belgrano*; Argentina, Departamento de Investigaciones, 2010. Pág. 38

² Acebal, Óscar Ricardo. *Técnicas de exportación*; Argentina, Rubinzal-Culzoni Editores, 1987. Pág. 51

Es así como José María Martín y Guillermo Rodríguez definen al Derecho Tributario Constitucional de la siguiente manera: “...*el derecho tributario constitucional puede perfectamente ser definido como el conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites, directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del Estado*”.³

Esencialmente todo el marco jurídico que guía al Derecho Tributario, y que da origen al conjunto de normas y principios a que se refiere la cita precedente, se encuentra plasmado en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en los cuales se hallan consagradas las disposiciones relativas a la potestad tributaria y al principio de equidad y justicia tributaria, a los que deben ser acordes todos los impuestos decretados por el Congreso de la República; además, la imperatividad de que se determinen sus bases de recaudación, siendo ellas: el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo y la responsabilidad solidaria, base imponible y tipo impositivo, deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias.

En ese orden de ideas, se reafirma el orden jerárquico de las leyes que establezcan las bases previamente expuestas, al prohibir su modificación por medio de reglamentos o cualquier disposición de menor jerarquía a las leyes ordinarias.

Y es en virtud de lo anterior, que se hace evidente la importancia de encumbrar tales normas a nivel constitucional, delimitando ineludiblemente el poder de imperio del Estado -concepto que será desarrollado posteriormente-.

Al respecto opina Carlos Nino, citado por Amada Guzmán, lo siguiente: “*Es obvio que los principios que generan derechos individuales son relevantes para el razonamiento a través del cual justificamos acciones y decisiones [...] Por lo tanto, si adoptamos un concepto normativo o valorativo de Constitución y la identificamos con tales principios*

³ Martín, José María y Guillermo Rodríguez. *Derecho Tributario General*; Argentina, Editorial Depalma, 1995. Pág. 91

*básicos [...] que establecen el conjunto de derechos fundamentales [...] no puede caber duda de que la Constitución es relevante para el razonamiento práctico tendiente a la justificación de acciones y decisiones. Como luego veremos, es imposible justificar una acción o decisión que verse sobre materias en las que estén en conflicto intereses de diversos individuos sin apelar en última instancia a un conjunto de principios ideales, o sea a la Constitución en ese sentido”.*⁴

En este punto, se considera necesario destacar de la anterior cita que el establecimiento de tales normas y principios de nivel constitucional se realiza con el objeto de limitar el poder del Estado; límite cuyo ulterior fin es el de salvaguardar aquellos derechos reconocidos en favor de todo individuo, a los que la Corte de Constitucionalidad ha llegado a referirse de la siguiente forma: “...es también aceptado que los derechos fundamentales no solo garantizan derechos subjetivos de las personas, sino que, además, principios básicos de un orden social establecido, que influyen de manera decisiva sobre el ordenamiento jurídico y político de un Estado, creando así un clima de convivencia humana, propicio para el libre ejercicio”.⁵

Tal interpretación filosófica se expone en contraposición a lo afirmado reiteradamente por la doctrina, ejemplificado por lo expuesto por José María Martín y Guillermo Rodríguez, quienes manifiestan lo siguiente: “En efecto: el derecho tributario constitucional tiene por objeto principal determinar los límites del poder de imperio del Estado...”.⁶

Se reitera, pues, desde un punto de vista puramente ideológico, que es necesario interpretar toda norma jurídica a partir de su pretensión de instituirse como baluarte de los derechos de los individuos, sujetos por delegación de sí mismos al poder de imperio del Estado, más que como una directriz sobre la actividad estatal.

⁴ Guzmán Godínez, Amada Victoria. “Trascendencia de los principios que regulan el Derecho Tributario”, *Revista Jurídica XVI*. número 16, Guatemala, enero-junio 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas / URL. Pág. 3

⁵ Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 82, expediente 1356-2006. Fecha de sentencia: 11 de octubre de 2006.

⁶ Martín, José María y Guillermo Rodríguez. Op. cit., Pág. 90

1.2 Principios constitucionales aplicables al Derecho Tributario

Entre varias definiciones propuestas para el término *principio*, el diccionario de la Real Academia Española recoge las siguientes, que se tomarán para desarrollar el tema relativo a los principios en materia tributaria⁷:

- a) Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia.
- b) Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes.
- c) Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.

Por tanto, se establece como concepto inicial del tema que atañe, que los principios son aquellas bases fundamentales sobre las cuales se desarrollará, en su totalidad, la materia tributaria, como rama independiente del Derecho. Es decir, que los principios se constituyen como aquellos criterios a partir de los cuales se interpretarán todas las normas tributarias aplicables y se desarrollará toda la doctrina que aborde dicho tema.

Al respecto, arguye Eddy Orellana lo siguiente: “... *son las ideas fundamentales informadoras sobre la organización jurídica de la Nación. Por tanto, los principios jurídicos tienen una función informadora dentro del ordenamiento jurídico (...) además de determinar cuál es el alcance de las normas jurídicas.*

*(...) los principios constitucionales representan, precisamente, la síntesis de los valores y de los bienes más importantes del ordenamiento jurídico”.*⁸

⁷ Principio. Diccionario de la lengua española, España, Real Academia Española, 2012, 22ª. edición, disponibilidad y acceso: <http://lema.rae.es/drae/?val=principios>, consultado el 15 de diciembre de 2014

⁸ Orellana Donis, Eddy Giovanni. *Derecho constitucional y procesal constitucional*. Guatemala, 2000. Pág. 31

Estos principios, al ser entendidos como la síntesis de los valores más importantes del ordenamiento jurídico –según se cita anteriormente-, se convierten en condiciones legales preestablecidas, a partir de las cuales deberá considerarse la imposición de las cargas tributarias; razón por la cual, también se ha convenido en denominárseles: limitaciones al poder tributario; toda vez que serán los criterios mínimos de garantía que deberá guardarse al momento de crear cualquier obligación tributaria, así como los elementos de ésta.

1.2.1 Principio de legalidad

Este principio pregona que la creación de todo tributo, e inclusive la normativa que establece los elementos que conformarán el mismo, deben ser dispuestos a través de una ley ordinaria, refiriéndose con tal caracterización, a la jerarquía de las normas expuesta por el jurista Hans Kelsen. Sobre tal aspecto, es lo mismo hablar sobre principio de legalidad que de reserva de ley, dentro de la legislación guatemalteca.

Pérez Royo⁹ comprende este principio desde dos perspectivas, comenzando por su consideración como una garantía individual que protege la libertad y la propiedad de cada individuo, hasta su acepción como una garantía colectiva, que asegura el pleno ejercicio democrático dentro de un Estado de Derecho.

Para comprender esta última opinión, es necesario tomar como contexto que el Gobierno de Guatemala se concibe republicano, democrático y representativo, de lo cual se toma como esencia la fuerza dominante de los ciudadanos dentro del Estado y su Gobierno. Esto adquiere relevancia al considerar que, de conformidad con los artículos 171, inciso c) y 239 de la Constitución Política de la República, el Congreso de la República es el único ente facultado para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como sus bases de recaudación, y ya que, en virtud de lo dispuesto por el artículo 157 de la misma norma,

⁹ Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario, parte general*; España, Editorial Civitas, octava edición, 1998. Pág. 41-42

los diputados serán electos en proporción a la cantidad de habitantes que exista en determinado territorio, lo que asegura la representatividad de los ciudadanos dentro del Congreso de la República, puede afirmarse que toda ley aprobada por medio de la cual se cree un tributo, es impuesta a sí mismo por parte de los ciudadanos, que eventualmente podrían convertirse en sujeto pasivo de la relación tributaria que nazca en virtud de dicha ley.

Es así como Pérez Royo expone: “... *tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes*”.¹⁰

Por tanto, se reitera que el principio de legalidad exige la creación de un tributo y de todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria, a través de una ley, que se entenderá consentida por parte de los habitantes del Estado, en virtud de la delegación de las facultades de crear leyes, que ha dispuesto hacer sobre los integrantes del Congreso de la República.

En este orden de ideas, es importante resaltar la necesidad de que exista un límite, enmarcado al extremo, en cuanto a la creación de tributos y a sus bases de recaudación se refiere, en aras de garantizar la prevalencia de los principios que rigen al Derecho Tributario, evitando la discrecionalidad excesiva y el abuso por parte del Estado en el ejercicio de su poder tributario.

A pesar de ello, existen opiniones encontradas sobre tal límite, pues existen criterios que incluso condonarían la transgresión a los principios jurídicos del Derecho Tributario, bajo los supuestos de la necesidad del Estado para cubrir el gasto público, o por necesidades de naturaleza no fiscal, como la protección del mercado nacional o de su territorio, por mencionar pocos ejemplos.¹¹

¹⁰ Loc. cit.

¹¹ Derecho Fiscal, Programa de la materia. Universidad América Latina. México. Disponibilidad y acceso ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Docs/Inicio.html Consultado el 09 de junio de 2014.

Sin embargo, existen argumentos que se encuentran en radical contraposición con lo anteriormente expuesto, al considerar que la legalidad no se constituye como un principio delimitador del poder tributario del Estado, sino como *“su único y exclusivo modo de manifestación”*.¹²

Tal razonamiento, es esgrimido por los autores en base a la exposición hecha por John Locke, quien afirmó lo siguiente: *“es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una gran carga, y es apropiado que quien goza de su cuota de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque, ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?”*.¹³

Así pues, advierten los autores citados con anterioridad, que la legalidad, más que consistir en un principio, consiste en un requisito esencial para la existencia de un tributo, y el consecuente nacimiento de una obligación tributaria, teniendo como resultado que la falta de concurrencia de dicho requisito, provocaría, además de la transgresión a un precepto constitucional, la inexistencia *de iure* de la obligación¹⁴.

Se concuerda con lo anteriormente argumentado, en cuanto a que la disquisición de la legalidad como un requisito esencial para la existencia misma de una obligación tributaria, más que como delimitación al poder tributario del Estado, impulsa la trascendencia y la necesidad del estricto cumplimiento de dicho precepto por parte de los Organismos de Estado y demás entidades estatales, lo que permite explayarse en un discurso académico, litigante o jurisdiccional; empero, en cuanto a cuestiones

¹² Martín, José María y Guillermo Rodríguez. Op. cit., Pág. 93

¹³ Loc. cit.

¹⁴ Ibid., Pág. 95

prácticas refiere en la República de Guatemala, no evita la obligación de transitar por el riguroso análisis de constitucionalidad, a que debe someterse toda norma que pretendiere la creación de una obligación tributaria, o de sus elementos, por medio distinto a la emisión de una ley ordinaria.

Finalmente puede concluirse que la creación de los tributos, así como de sus bases de recaudación, tienen como requisito *sine qua non* el respeto del principio de legalidad.

1.2.2 Principio de igualdad

El principio de igualdad se ve consagrado expresamente por conducto del artículo 4º. de la Constitución Política de la República de Guatemala. Para comprender a cabalidad su contenido y saber interpretarlo adecuadamente, ante cualquier circunstancia en la que la realidad requiera la aplicación de una norma, es necesario estarse a lo expuesto por la Corte de Constitucionalidad al respecto; a saber: *“La ley debe tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias; sin embargo, en el caso de variar las circunstancias, de ser desiguales los sujetos o de estar en desigualdad de condiciones, han de ser tratados en forma desigual, ya que si bien el ideal de todo ordenamiento jurídico es, sin duda, <<la norma común>> que excluye excepciones, pero ese ideal no vale por sí mismo, sino en cuanto que él conlleva una aspiración de justicia, que es la igualdad, esa igualdad que no sería verdaderamente respetada, sino al contrario traicionada, si en nombre de ella quisiera mantenerse frente a toda circunstancia el carácter común de toda norma jurídica. El derecho de igualdad puede expresarse en síntesis como el mismo tratamiento a situaciones iguales, y distinto a situaciones diferentes. La discriminación es la negación de este derecho, entendiéndola como el trato desigual injustificado (...) Debe entenderse así que el derecho constitucional de igualdad es esencialmente jurídico, y debe tenerse presente que la igualdad ante la ley, por naturaleza, no necesariamente equivale a una igualdad real, efectiva y absoluta. De ahí que no cualquier desigualdad importa obligadamente un tratamiento normativo diferente (...).”*¹⁵

¹⁵ Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 73, expediente 232-2004. Fecha de sentencia: 30 de septiembre de 2004

De la anterior exposición vertida por la honorable Corte de Constitucionalidad, se comprende que el principio de igualdad refiere, no a que la ley deberá ser aplicada con fría imparcialidad y generalidad, sin considerar distinciones, sino, por el contrario, a que toda norma deberá moldearse a la realidad y que cada accidente deberá condicionar la aplicación de dicha norma y hasta el juicio del juzgador, con el fin de impartir justicia; esto es mejor expresado con aquella máxima que reza: *igualdad entre iguales*.

En materia tributaria significa, entonces, que los tributos y sus bases de recaudación deberán crearse y exigirse de igual manera entre todos los contribuyentes que puedan ser considerados en igualdad de condiciones ante tal obligación.

Al respecto, se pronuncian José María Martín y Guillermo Rodríguez, según se cita a continuación: *“(...) lo que estatuye aquella regla constitucional es la obligación del legislador de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un tributo, dentro de la categoría, grupo o clasificación razonable que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en manifiestos propósitos de hostilidad contra determinadas clases o personas. El principio de la igualdad consiste, por consiguiente, en el derecho de cada uno de nosotros a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias”*.¹⁶

Debe hacerse hincapié en un aspecto del que la anterior llamada evita discurrir, y es que se deja establecida la facultad conferida al Estado para realizar distintas clasificaciones de aquellos habitantes que contribuirán al erario público, en cuanto a los distintos criterios que utilizará para gravar –o no- ciertas actividades, o para eximir otras de cualquier gravamen; sin embargo, es imperativo que toda distinción debe hacerse en base a una válida y sólida razonabilidad, con el objeto de garantizar que cualquier imposición o privilegio sea dispuesto por razones de una comprobable utilidad y con la más íntegra intención de justicia, y no por soslayar o en persecución de fines abyectos y, por demás, deshonestos.

¹⁶ Martín, José María y Guillermo Rodríguez. Op. cit., Pág. 99

En tal sentido lo ha subrayado la Corte de Constitucionalidad, al exteriorizar lo siguiente: *“Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado en el artículo 243 constitucional. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado”*.¹⁷

Por todo lo anteriormente expuesto, es posible considerar que el principal criterio para medir la igualdad de condiciones y circunstancias, con las que los individuos podrán hacer frente a la carga que represente la contribución al gasto público, debería ser la capacidad que cada uno tenga de hacerlo, o la falta de esta, teniendo en cuenta aquellos indicadores que, a criterio del legislador, sean representativos de riqueza y capacidad contributiva.

1.2.3 Principio de capacidad económica

Este principio, también referido como principio de capacidad contributiva o capacidad de pago, se encuentra íntimamente relacionado con el principio de igualdad, bajo el popular precepto de la *igualdad entre iguales*. En esencia, el principio de capacidad económica puede ser comprendido a partir de lo expuesto por Fernando Pérez Royo, al decir: *“... el principio de capacidad económica funciona en una determinación negativa, como límite para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean*

¹⁷ Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 71, expedientes acumulados número 421, 453, 608, y 818-2002, y 1806-2003. Fecha de sentencia: 24 de febrero de 2004.

*reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica”.*¹⁸

Por tanto, el principio de capacidad económica propugna porque aquel contribuyente que más posibilidades económicas tenga para aportar al gasto público, más lo haga; aunque, como limitación impuesta en contraposición al poder de imperio del Estado, el principio de capacidad económica se constituye más como una protección en contra de las exacciones desmesuradas, al garantizar que sólo se exija de cada contribuyente, aquellas cargas tributarias que puede soportar sin mayor dificultad, bajo el entendimiento de que todo pago de tributos representa un nivel de sacrificio del patrimonio.

Así, el principio de capacidad económica se constituye en una garantía que se encuentra dispuesta por el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual reza: *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.*¹⁹

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha expuesto lo siguiente: *“...el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente...”.*²⁰

Con tal manifestación, la Corte de Constitucionalidad se extiende a considerar los criterios que han de tomarse en cuenta al momento de discernir sobre las manifestaciones que sugerirán la capacidad –o falta de esta– de soportar mayores

¹⁸ Pérez Royo, Fernando. Op. cit., Pág. 36

¹⁹ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala

²⁰ Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 88, expediente 775-2007. Fecha de sentencia: 24 de abril de 2008.

cargas tributarias. De acuerdo con el doctor Eddy Orellana, tales índices comprenden: la titularidad de un patrimonio o la percepción de una renta, aptos en cantidad y calidad para soportar el pago de los tributos.²¹

Sin embargo, se considera oportuno resaltar que incluso los índices representativos de capacidad contributiva deben ser puestos a consideración individual, toda vez que la condición económica no es una circunstancia que pueda generalizarse, pues se correría el riesgo de obviar situaciones especiales que podrían hacer demasiado gravosa la imposición tributaria en términos normales.

En cuanto a su relación con los demás principios tributarios, Amada Guzmán considera lo siguiente: *“Se puede señalar como la regla básica en la distribución de la carga tributaria. Se refiere a la tributación según la capacidad económica como objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario; de lo anterior se colige que otros criterios o reglas constituyen derivaciones del principio fundamental de la tributación, según la capacidad económica del contribuyente”*.²²

Finalmente puede concluirse que el principio de capacidad económica dispone que quien más tiene, más debe pagar, y, por el contrario, que quien menos tiene, menos deberá pagar, como principal criterio sobre el que deberán erigirse el resto de principios que determinarán la carga tributaria que será impuesta a cada individuo, según la categorización que resulte de los mismos.

A partir de este principio se deriva el principio de progresividad, el cual puede comprenderse a partir de lo exteriorizado por Pérez Royo, quien aborda el tema así: *“Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en*

²¹ Orellana Donis, Eddy Giovanni. Op. cit., Pág. 35

²² Guzmán Godínez, Amada Victoria. Op. cit., Pág. 6

proporción superior al incremento de riqueza. Los que más tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

*(...) Se trata de una circunstancia lógica, puesto que la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva”.*²³

Se concluye, en consecuencia, que el principio de progresividad aboga por que se haga igualmente gravosa la imposición impositiva, para las personas con una alta capacidad contributiva, tanto como para los que no gozan de tal condición económica.

Podría afirmarse que la implementación de tarifas progresivas en el pago de tributos es un medio ingenioso para la obtención de mayores ingresos para el fisco, con el fin de hacer que quien más tiene, no sólo pague más, en la misma proporción que el que tiene menos, sino que la carga impositiva se le incremente, con el objeto de que se aproveche ese amplio margen de posibilidad de aportación al gasto público; y es que, recordando que la búsqueda del bien común es un compromiso al que todos deben comprometerse y coadyuvar para su consecución, debe reconocerse que no representa la misma cuota de sacrificio el pago de un porcentaje fijo para quien devenga un salario mínimo, que para aquellos que ven sumar sus utilidades en cifras notablemente mayores.

1.2.4 Principio de generalidad

Por exégesis, se advierte que el principio de generalidad ordena que la carga tributaria sea soportada por todos los individuos que se encuentran en determinado territorio, por supuesto, bajo las condiciones que suponen el resto de principios generales del Derecho y, específicamente, los principios tributarios.

²³Pérez Royo, Fernando. Op. cit., Pág. 39

En adición a lo anterior, se toma lo aseverado por Pérez Royo: *“Naturalmente, la vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. Estas normas de favor pueden fundamentarse en la propia capacidad económica (por ejemplo, la exención de la renta mínima o vital) o en otras razones amparadas por el ordenamiento (...) Lo que no es admisible, de acuerdo con esta regla de la generalidad, es el establecimiento de exenciones (u otro tipo de medidas) intuitu personae. En este sentido, ha dicho el TS que son notas del principio de generalidad <<la abstracción y la impersonalidad (...)>>”*.²⁴

Por razón de lo anterior es que la ley puede considerar únicamente dos clases de exenciones, siendo estas las exenciones objetivas y las subjetivas. Aquéllas se refieren a beneficios fiscales otorgados en base a circunstancias o actividades, independientemente de la persona que las lleve a cabo, mientras que, por el contrario, las subjetivas son exenciones otorgadas en relación con el sujeto –o más bien, un conjunto de estos- en relación de la cual ocurre el hecho generador de un tributo. Sin embargo, es imperativo hacer hincapié en la imposibilidad de que fuera dispuesta una exención en función de una persona específica.

En ese sentido, el principio de generalidad se apoya en los principios de igualdad y de capacidad económica, para afirmar la aplicabilidad *erga omnes* de las normas tributarias, adecuadas a ciertas circunstancias especiales que ameritan su acomodamiento.

Vale la pena resaltar que el principio de generalidad introduce la facultad que tiene el Estado de exigir también a los extranjeros que se encuentran dentro de su territorio, o que produzcan dentro del mismo un hecho generador contemplado por la ley, a que cumplan con las obligaciones tributarias que el mismo ha impuesto, toda vez que por conducto del artículo 153 de la Constitución Política de la República: *“El imperio de la*

²⁴ Pérez Royo, Fernando. Op. cit., Pág. 38-39

*ley se extiende a todas las personas que se encuentren dentro del territorio de la República”.*²⁵

1.2.5 Principio de no confiscatoriedad

El Diccionario de la Real Academia Española define “confiscación” como: “*Penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco*”.²⁶

Así, es posible inferir que el principio de no confiscatoriedad asegura que ningún contribuyente se vea sometido a tal carga tributaria, que ésta llegue a mermar su patrimonio o disminuir sus rentas, al grado de no poder satisfacer sus necesidades básicas, o que se vea imposibilitado de continuar ejerciendo la actividad económica en base a la cual subsiste.

Al respecto opina Eddy Orellana, quien considera que este principio es una reafirmación del derecho a la propiedad privada, al establecer que todo pago de tributos debe hacerse sin el sacrificio del disfrute normal de sus bienes.²⁷

Así, el principio de no confiscatoriedad asienta la división entre la obligatoriedad de la contribución de los ciudadanos al gasto público, a través del pago de los tributos impuestos por el Estado, y la garantía del disfrute y permanencia de la propiedad privada de los mismos contribuyentes, siendo inconcebible la pérdida, o tan siquiera el menoscabo de este derecho, con el objeto de hacer frente, como prioridad, a la obligación de pago impuesta por la tributación.

En tal sentido se enuncia en la Constitución Política de la República, al regular en el segundo párrafo del artículo 243 que: “*Se prohíben los tributos confiscatorios...*”

²⁵ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala

²⁶ Confiscar, Diccionario de la lengua española, España, Real Academia Española, 2012, 22ª. edición, disponibilidad y acceso: <http://lema.rae.es/drae/?val=confiscar>, consultado el 20 de diciembre de 2014

²⁷ Orellana Donis, Eddy Giovanni. Op. cit., Página 37

Pero cobra especial relevancia lo expuesto por la Corte de Constitucionalidad al aducir: *“... es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta anule esas garantías; sin embargo, la oportunidad, el monto y la clase de impuestos a imponer por el poder estatal es circunstancial y, por tanto, debe apreciarse de acuerdo al momento, al lugar y a las finalidades económico sociales que se pretendan con cada tributo”*.²⁸

A partir de tal opinión podría inferirse que la prohibición de establecer tributos confiscatorios, es de carácter más subjetivo y discrecional en relación con la potestad legislativa, de acuerdo con el tiempo específico en el que se desee implementar y los objetivos que se desee cumplir.

Sin embargo, deben siempre interpretarse tales normas a partir de la obligación de respetar los derechos fundamentales de las personas, afirmando que bajo ninguna circunstancia puede considerarse la transgresión a la propiedad privada de los individuos, o persona de cualquier naturaleza, con el fin de cumplir con obligaciones tributarias.

Finalmente, se ha aducido que este principio deja el inconveniente de la incertidumbre al no determinarse de forma definitiva cuándo un tributo tendría el carácter de confiscatorio; así se ha expresado la Corte de Constitucionalidad: *“... siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuándo debe estimarse que un impuesto puede ser confiscatorio”*.²⁹

En relación con lo anterior, se considera que la solución deviene de lo opinado por Pérez Royo, al decir: *“Conviene advertir, en cualquier caso, que en aquellos supuestos en que una ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de*

²⁸ Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 21, expedientes acumulados 42, 43 y 52-91. Fecha de sentencia: 18 de julio de 1991

²⁹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 93, expediente número 3785-2008, Fecha de sentencia: 23 de julio de 2009.

*anticonstitucional sin necesidad de recurrir al principio que estudiamos, por el simple juego de la regla de la capacidad económica”.*³⁰

Sobre este punto debe referirse a la necesidad de que toda ley que cree un tributo y que regule sus bases de recaudación deberá ser el resultado de una extenuante investigación y análisis jurídico, económico y social, con el fin de considerar íntegramente los aspectos que permitan advertir una realidad congruente con la imposición tributaria que se pretende, y así dejar el margen mínimo posible para la objeción, en casos particulares, aduciendo la merma del patrimonio o la imposibilidad de continuar con determinada actividad.

1.2.6 Principios de equidad y justicia

El Diccionario de la Real Academia Española define *equidad* como: “*Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.*

*Moderación en el precio de las cosas, o en las condiciones de los contratos”.*³¹

Por su parte, define *justicia* como: “*Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece”.*³²

En tal orden de ideas, los autores Martín y Rodríguez han aducido que el principio de equidad se encuentra en directa vinculación con el derecho de propiedad individual, lo que inevitablemente conlleva a relacionarlo en forma definitiva con los principios de no confiscatoriedad, igualdad y principalmente con el de justicia.³³

Se concuerda con tal postura en cuanto a que el principio de justicia ordena la moderación por parte de la Administración en la imposición de las cargas tributarias

³⁰ Pérez Royo, Fernando. Op. cit., Pág. 40

³¹ Equidad. Diccionario de la lengua española, España, Real Academia Española, 2012, 22ª. edición, disponibilidad y acceso: <http://lema.rae.es/drae/?val=equidad>, consultado el 20 de diciembre de 2014

³² Justicia. Diccionario de la lengua española, España, Real Academia Española, 2012, 22ª. edición, disponibilidad y acceso: <http://lema.rae.es/drae/?val=justicia>, consultado el 01 de mayo de 2015

³³ Martín, José María y Guillermo Rodríguez. Op. cit., Págs. 100-101

sobre los contribuyentes, haciendo prevalecer la garantía constitucional del derecho a la propiedad al evitar la confiscatoriedad e inspirándose en un sentido de universalidad tributaria, según el cual todas las personas deberán aportar a las necesidades del Estado, pero en la medida en que su situación económica se lo permita; esto se ve plasmado en la Constitución Política de la República, al considerar dentro de su artículo 239 que se decretarán los tributos de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

1.2.7 Seguridad jurídica

De acuerdo con el jurista Eddy Orellana, puede decirse sobre el principio de seguridad jurídica, lo siguiente: *“En el ámbito tributario el principio de seguridad jurídica está íntimamente ligado al principio de legalidad, considerándolo algunos autores una consecuencia de éste. Conforme a este principio, las leyes tributarias deben tener atributos como: certeza sobre su vigencia; claridad de sus disposiciones; y, cumplimiento del orden jerárquico de las normas”*³⁴.

En ese sentido, puede considerarse que el principio de seguridad jurídica comienza por delimitar el ejercicio legislativo del Estado, al garantizar a los contribuyentes que el marco legal que dispondrá sus obligaciones y sus derechos permanecerá con la mayor estabilidad posible, evitando la constante reestructuración del sistema tributario e impidiendo la incertidumbre que provocaría un cambio frecuente en los sujetos obligados.

Asimismo, la seguridad jurídica lleva aparejada la certeza que provee a los administrados, de la correcta imposición y exigencia de sus obligaciones tributarias por parte de la administración pública.

Puede considerársele también como una consecuencia, más que como un principio delimitador del poder de imperio del Estado; y se le refiere de tal manera por ser la condición resultante del respeto al resto de principios que guían al Derecho Tributario,

³⁴ Orellana Donis, Eddy Giovanni. Op. cit., Página 39

por parte de la Administración, dando lugar a la permanencia y proliferación de sujetos con mayor disponibilidad de contribuir al sostenimiento del Estado y el cumplimiento de sus fines.

1.3 Poder Tributario

Al poder tributario se le ha relacionado frecuentemente como una expresión de la potestad coercitiva que internamente mantiene el Estado sobre sus habitantes, con el fin de mantener la operatividad de las funciones estatales, a través de la contribución generalizada al gasto público.

En complemento de lo anterior, se hace mención de lo siguiente: “... *el poder tributario puede ser definido, por consiguiente, como la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que sólo puede manifestarse por medio de normas legales*”.³⁵

Este Poder Tributario del Estado, adquiere relevancia en el plano jurídico pues es el que legitima la creación de toda obligación tributaria que pretenda imponerse a los habitantes de su territorio, sin dejar lugar a duda sobre la facultad de la que goza de hacer coercitivo su cumplimiento.

Sobre esta facultad del Estado, es imperativo reafirmar que la misma no es ilimitada, indiscriminada ni puede ser arbitraria, pues se encontrará limitada en todo momento por los principios generales del Derecho y por los principios que ilustran al Derecho Tributario, considerando que cualquier exposición que se pretenda hacer sobre los mismos, podrá gozar de un carácter únicamente ilustrativo por enunciación, pues tales ideales no pueden limitarse en cuanto se constituyen como la principal defensa y garantía de los derechos de los individuos, ante la facultad impositiva del Estado.

³⁵ Martín, José María y Guillermo Rodríguez. Pág. 92

1.4 Derecho Tributario Aduanero

El jurista Carlos Anabalón, al ser citado por Witker, define al Derecho Tributario Aduanero de la siguiente forma: *“Aquella rama del derecho público que estudia las normas legales y convenios internacionales aplicables a las operaciones de comercio exterior realizadas por los operadores habilitados legalmente, a fin de recaudar los tributos aduaneros y regular requisitos adicionales de paso a que se somete el tráfico de mercancías entre países o territorios aduaneros distintos.”*³⁶

De la definición anterior, se extraen elementos esenciales que permiten distinguir el Derecho Tributario Aduanero, como una rama especializada, distinta de cualquier otra disciplina del estudio del Derecho.

En principio, se hace notar la existencia de normas jurídicas específicas que regulan las actividades relacionadas con el tráfico internacional de mercancías y, aún dentro del mismo territorio de un Estado, pero con injerencia en asuntos de interés aduanero, como el tránsito o depósito de mercancías en almacenes sujetos al control de la Autoridad Aduanera, exportación de mercancías a zonas francas, o cualquier otra actividad de interés para tal Autoridad; por lo tanto, podría hablarse de la autonomía legislativa de la que goza la materia.

Asimismo, la autonomía referida anteriormente debe conducir ineludiblemente a la inferencia de que se realiza el reconocimiento de un conjunto diverso de principios jurídicos que le serán propios a la materia, además del reconocimiento que se hace de principios generales que le son comunes a las distintas ramas del Derecho, pero que guían y complementan a aquellos.

En ese orden de ideas, se reconoce la oportunidad de afirmar que el Derecho Tributario Aduanero se constituye como una rama independiente del Derecho, toda vez que

³⁶ Witker, Jorge. *Derecho Tributario Aduanero*. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, segunda edición, 1999. Pág. 27

cuenta con un grupo normativo y una estructura de principios que le son propios, existe doctrina específicamente elaborada para su estudio, así como una amplitud de temas prácticos y teóricos que permiten su independencia académica. Sin embargo, se opina que el Derecho Tributario Aduanero debe ser considerado como una cepa más del Derecho Tributario, considerando que aquel guarda una estrecha relación y hasta se sirve de las instituciones pertenecientes al Derecho Tributario, razón por la que no podría considerársele como una rama totalmente independiente del Derecho.

CAPÍTULO 2.

CONTENIDO DEL DERECHO TRIBUTARIO

2.1 Relación Jurídica Tributaria

Derivado del Poder Tributario con el que se faculta al Estado, se da lugar al nacimiento de un vínculo que relacionará a éste, como ente administrador, detentor del *ius imperium*, con los administrados, regularmente referidos como contribuyentes, por cumplir con su obligación de contribuir al alcance de los deberes del Estado, a través del pago de los tributos que se le imponen.

Al referirse a la relación jurídica tributaria, los tratadistas José María Martín y Guillermo Rodríguez, exponen: *“A la relación jurídica tributaria como género de todas las vinculaciones que se establecen entre el Estado y los particulares en virtud de la aplicación de los tributos le otorgamos, en primer lugar, el mérito de presentar, ante los ojos de los estudiosos, un concepto específico, en lo que atañe a los sujetos y a los objetos, de todos los vínculos jurídicos originados en la tributación. En segundo lugar, reconocemos que aquella noción permite distinguir y diferenciar los modernos tributos de aquellos que se exigía en otras épocas. Más aún: consideramos que el concepto de relación jurídica tributaria es esencial para descubrir esa única finalidad a la cual están orientadas las diferentes normas que componen el derecho tributario (...).”*³⁷

³⁷ Martín, José María y Guillermo Rodríguez. Op. cit., Pág. 145

Se comprende entonces, que la relación jurídica tributaria es el género –o el conjunto universal- a partir del cual serán determinadas todas las obligaciones tributarias que podrían tener lugar, de configurarse los supuestos contemplados por las leyes dentro del ordenamiento jurídico tributario.

Dicha relación se desarrolla sobre un plano que provee de cierta superioridad al Estado, pues, aunque limitado por los principios jurídicos que instruyen al Derecho Tributario, y cuyas expresas limitaciones se ven plasmadas en las normas jurídicas, es inevitable percibir una desventaja por parte de los administrados, en cuanto a la materia tributaria se refiere, por no encontrarse en francas condiciones de igualdad sobre el establecimiento de las formas de cumplimiento de sus obligaciones.

Por tal razón, se hace necesario establecer las normas específicas sobre las que deberá regirse el accionar de la Administración Tributaria, en cuanto a la relación que guardará con los administrados. En tal sentido, expone Carlos Folco: *“Primeramente, cabe citar lo que la doctrina alemana ha denominado “principio de la interdicción de la excesividad”, que opera como límite al accionar de la Administración Tributaria”*.³⁸

Al respecto, continúa exponiendo Folco: *“Éste implica la prohibición de que (...) la administración en el ámbito de su discrecionalidad ordene algo que pueda considerarse excesivo, exorbitante o desmesurado, presentando dos aspectos: el principio de necesidad (...) y el principio de proporcionalidad (...)”*³⁹

En cuanto al principio de necesidad que menciona Carlos Folco⁴⁰, según se cita previamente, se entiende el establecimiento del bastión en virtud del cual se deberá medir la aplicación de medidas de hecho, principalmente, por parte de la administración con el fin primordial de que, al existir varios medios utilizables por parte

³⁸ Folco, Carlos María. *Procedimiento Tributario: naturaleza y estructura*. Argentina, Rubinzal-Culzoni Editores, segunda edición, 2004. Pág. 203-204

³⁹ *Ibid.*, Pág. 14

⁴⁰ *Loc. cit.*

de esta para controlar y exigir el cumplimiento de las obligaciones de sus administrados, se utilice la que menos desfavorezca a estos.

Por su parte, en lo que al principio de proporcionalidad se refiere, se considera que será la guía por la que debe establecerse la idoneidad del medio que se pretende utilizar para la obtención de determinado fin, manteniendo una estrecha relación con el principio previamente referido.

Finalmente, puede argumentarse que la relación jurídica que se establece en virtud del Poder Tributario puesto en acción, es un vínculo que formará la plataforma a partir de la cual cobrará vida una obligación tributaria, dando lugar a la concreción de un universo de normas tributarias, que determinarán las condiciones sobre las que se configurará la obligación, hasta entonces supuesta por la ley; empero, también da lugar al establecimiento de la obligación que pesa sobre la administración pública de utilizar los recursos que se recauden por razón de tales tributos, con el objeto de la consecución de los fines primordiales del Estado, en beneficio de sus mismos contribuyentes y del resto de su población.

2.2 Obligación Tributaria

La Obligación Tributaria, será aquel deber que nace en virtud de configurarse un supuesto contemplado por la ley, por razón de la cual el sujeto obligado será compelido a su cumplimiento.

Juan Martín Queralt –y otros- exponen sobre cómo se origina la juridicidad del concepto de la obligación tributaria, desde los años 20 del siglo XX, como relación jurídica que se establece de la exigencia de los tributos, que tendría lugar de la siguiente manera: *“Autores alemanes, como HENSEL y NAWIASKY; suizos, como BLUMENSTEIN; e italianos, como GIANNINI y GRIZIOTTI, atendiendo al contenido pecuniario del tributo, erigen en elemento definidor del instituto la existencia de una obligación tributaria como vehículo jurídico para efectuar la prestación del particular. En ese sentido, la ley que lo*

*establece confiere a la Administración un derecho de crédito, al que le corresponde una deuda por parte del sujeto privado, y cuyo contenido viene predeterminado por la propia ley. Dicha obligación ex lege, similar en su naturaleza, y estructura a las del Derecho privado, constituye el núcleo de la institución, ya que las potestades administrativas que se ponen en juego para la gestión tributaria son mera ejecución de aquélla y los instrumentos para hacerla efectiva, pero sin alterar ni incidir en el contenido material del instituto tributario”.*⁴¹

En tal sentido, Carlos Folco, al citar a Albert Hensel, expone: “... *la obligación tributaria es una obligatio ex lege, cuyo nacimiento requiere dos elementos:*

- a) La existencia de una norma legal que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que cree una obligación tributaria a cargo de los particulares;*
- b) La realización en la vida real de ese hecho jurídico contemplado por la ley.”*⁴²

De la anterior exposición, se deduce que toda obligación tributaria nace a partir de la contemplación por parte de una ley de un escenario imaginario, que en caso de configurarse –suceder-, da lugar a que la Administración Tributaria haga exigible su cumplimiento por parte del obligado, por haber recaído en aquellos supuestos establecidos por la norma.

En ese sentido puede afirmarse que la obligación tributaria reconoce como única fuente a las leyes; entendiendo estas como las normas ordinarias, en relación al orden jerárquico que relega a las disposiciones reglamentarias y convenios celebrados entre particulares a un nivel inferior y excluido, en cuanto se refiere al establecimiento de las obligaciones tributarias y de sus elementos.

⁴¹ Queralt, Juan Martín y otros: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, España, Editorial Tecnos, sexta edición, 1995. Pág. 276

⁴² *Ibid.*, Pág. 259

Así, los tratadistas Martín y Rodríguez conceptualizan la obligación tributaria de la siguiente forma: “... *la obligación tributaria, entendemos que puede conceptuársela como el vínculo o nexo jurídico que surge entre el Estado u otro ente (sujeto activo o acreedor) y los contribuyentes o responsables (sujetos pasivos o deudores), en cuanto a estos últimos se les pueda directamente atribuir o hacerlos responsables del hecho previsto en la ley (hecho imponible) y, en consecuencia, exigir una prestación de tipo patrimonial (tributo)*”.⁴³

Se debe disentir discrecionalmente de la conceptualización anterior, en cuanto a que la obligación tributaria no puede verse reducida únicamente a una prestación de tipo patrimonial, pues las leyes contemplan una variedad de obligaciones formales, que no necesariamente implican el pago de una cantidad de dinero en favor de la administración pública, pero que conllevan igualmente la obligatoriedad de su cumplimiento y la coerción que se hace sobre el mismo; sin embargo, en cuanto interesa al presente trabajo de grado, se delimitará el alcance de dicho término a aquellas obligaciones patrimoniales que recaen en los contribuyentes y en virtud de las cuales debe dar cierta cantidad de dinero en pago, a favor de la Administración.

Lo anterior guarda una estrecha relación con lo dispuesto por el artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el cual regula: “*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”.⁴⁴

⁴³ Martín, José María y Guillermo Rodríguez. Op. cit., Pág. 150

⁴⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91, Código Tributario

En tal sentido, se resalta lo expuesto por Patricia Jiménez: “... una realidad evidente es que el contribuyente no paga con gusto los impuestos, por lo que el Estado, haciendo uso de su poder coercitivo, debe regular en la ley dicha obligación y así mismo las sanciones en caso de incumplimiento, en tal sentido y aplicando el principio de “dura lex, sed lex” la obligación de pagar impuestos se convierte en un imperativo legal, que garantiza al Estado el cumplimiento de ese tipo de normativa y, en su caso, la exigibilidad del mismo”.⁴⁵

Se hace notoria entonces, la coacción a que son sometidos los administrados en el cumplimiento de las obligaciones determinadas en virtud de la ley, misma que impone su cumplimiento y asegura su prevalencia ante su posible inobservancia.

Así, la Obligación Tributaria que nace por la importación de mercancías, en relación con el Derecho Tributario Aduanero, es definida por Jorge Witker como: “...aquella que conmina al importador (o exportador, en su caso) a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de impuesto por haber asumido la calidad de deudor de dicho tributo al acaecer el hecho generador previsto en la ley para el nacimiento de esta obligación.”⁴⁶

2.2.1 Determinación de la Obligación Tributaria

La determinación de la obligación tributaria es aquel acto por medio del cual tiene lugar el nacimiento de una obligación, y de todos los elementos conformantes de la misma.

⁴⁵ Jiménez Crespo, Patricia. “Reflexiones sobre la doble moralidad del funcionario público en los criterios de recaudación y ejecución del gasto público”, *Revista Jurídica XVI*, número 16, Guatemala, enero-junio 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas / URL. Pág. 121

⁴⁶ Witker, Jorge. Op. cit., Pág. 74

En el caso de Guatemala, y para el tema específico que interesa en el presente documento, de acuerdo con el artículo 46 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-, esta obligación tributaria nace⁴⁷:

1. *Al momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades;*
2. *Al momento en que las mercancías causen abandono tácito;*
3. *En la fecha:*
 - a) *de la comisión de la infracción aduanera penal;*
 - b) *del comiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión; o*
 - c) *en que se descubra la infracción aduanera penal, si no se pueda determinar ninguna de las anteriores; y,*
4. *Cuando ocurra la destrucción, pérdida o daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de tales circunstancias, salvo que éstas se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor.*

Para efectos del presente estudio, se tomará principalmente el momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en el régimen de importación definitiva, como referencia del nacimiento de la obligación tributaria aduanera, misma que de conformidad con el artículo 50 del CAUCA, será determinada, como regla general, por el declarante o su representante.

En ese sentido, la determinación de la obligación tributaria en los casos de importación de mercancías al territorio nacional, se lleva a cabo a través de la elaboración de una Declaración de Mercancías, en un proceso denominado como autodeterminación de la obligación tributaria, toda vez que es el mismo importador quien declara la mercancía

⁴⁷ Consejo de Ministros de Integración Económica, CAUCA IV, Anexo de la Resolución 223-2008 (COMIECO-XLIX).

que importará y realiza los cálculos para establecer el monto que deberá de pagar en concepto de tributos, surgiendo así la determinación de la obligación tributaria que corresponde, con el fin de llevar a cabo la actividad deseada, misma que se encuentra gravada en virtud de la ley.

2.3 Elementos de la Obligación Tributaria

Se entiende por elementos de la obligación tributaria, todos aquellos aspectos determinantes de ésta, que estructuran la relación jurídica originada en virtud de dicha obligación.

Estos elementos pueden identificarse como:

- a) Sujeto activo
- b) Sujeto pasivo
- c) Hecho generador
- d) Base imponible
- e) Tipo impositivo

2.3.1 Sujeto Activo

El artículo 17 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, dispone al respecto lo siguiente:

*“Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.*⁴⁸

En ese sentido, en lo que respecta a la mayoría de tributos existentes en Guatemala, es la Superintendencia de Administración Tributaria la entidad que se constituye como la entidad competente de la administración de las obligaciones tributarias nacidas a cargo

⁴⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91, Código Tributario

de un sujeto obligado, a favor del Estado, como principal sujeto activo en materia tributaria; esto, por conducto del artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual establece en su parte conducente:

“Artículo 3.- Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades...”⁴⁹*

De la anterior cita se desprende, como punto esencial de la calidad de sujeto activo de una obligación tributaria, el deber que tiene, no sólo de exigir el cumplimiento de tales obligaciones, como un ente absorto y de implacable voluntad, sino de proveer las facilidades y los medios para que tal acatamiento sea lo más afable posible, evitando el recargo en el rechazo que es natural a todo sujeto al encontrarse frente a una exacción.

2.3.2 Sujeto Pasivo

Por su parte, el artículo 18 del mismo Código Tributario, establece lo siguiente: *“Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”*.⁵⁰

Por tanto, sujeto pasivo será aquella persona a que la ley designe como obligado para cumplir con determinado deber de naturaleza tributaria; para lo que es importante

⁴⁹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria

⁵⁰ Loc. cit.

conocer la diferencia que marca la ley sobre los contribuyentes y los responsables, de conformidad con las siguientes bases:

“Artículo 21. Obligado por deuda propia. *Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado, y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.*⁵¹

“Artículo 25. Obligado por deuda ajena. *Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.*

*Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos...”*⁵²

De forma básica, puede comprenderse que la diferencia dispuesta entre contribuyente y responsable se ve determinada por el sujeto sobre el cual ha recaído la configuración del hecho imponible –o hecho generador-, que no es más que quién ha ejecutado el supuesto contemplado con la ley, que dio origen a la existencia de una obligación tributaria.

Así, el contribuyente será aquel que se ve compelido al cumplimiento de una obligación tributaria, en virtud de que por acciones propias o hechos recaídos sobre el mismo, se ha verificado el hecho generador.

Por su parte, el responsable será aquel sujeto que, aunque no se ha configurado el hecho generador sobre sí, se ve obligado por la ley al cumplimiento de determinada obligación tributaria.

⁵¹ Loc. cit.

⁵² Loc. cit.

2.3.3 Hecho Generador

Para desarrollar el concepto del *hecho generador*, se considera relevante citar a Juan Martín Queralt –y otros-, quienes exponen lo siguiente: *“Como cualquier otra norma jurídica, la que instituye el tributo presenta una estructura basada en un presupuesto de hecho al que asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico, que en este caso se resumen en la imposición de un tributo, esto es, el instituto mediante el que se contribuye al sostenimiento del gasto público”*.⁵³

De igual manera, Sainz de Bujanda define el hecho imponible –generador-, de la siguiente manera: *“el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”* (...) *“conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de obligación tributaria concreta”*.⁵⁴

Finalmente, los autores Juan Martín Queralt –y otros- concluyen su exposición al afirmar lo siguiente: *“De este modo, el hecho imponible se configura principalmente como el presupuesto normativo abstracto indicativo de capacidad económica que da lugar a la imposición...”*⁵⁵

Por su parte, el artículo 31 del Código Tributario contempla la siguiente definición: *“Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”*.

Se comprende entonces, que se refiere como hecho generador a aquellos supuestos previstos por la ley que, de llegar a suceder, dan lugar al nacimiento de una obligación tributaria, y en relación de los cuales se determinará el sujeto pasivo u obligado, así como el resto de elementos de tal obligación.

⁵³ Queralt, Juan Martín y otros. Op. cit., Pág. 279

⁵⁴ Universidad América Latina, Derecho Fiscal, Unidad 8 La Obligación fiscal, México, Pág. 7. Disponibilidad y acceso: http://ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Pdf/Unidad_8.pdf fecha de consulta: 16 de diciembre de 2014.

⁵⁵ Queralt, Juan Martín y otros. Op. cit., Pág. 280

En tal orden de ideas, debe hacerse mención de las consideraciones que la ley hace con respecto a la configuración y las consecuencias derivadas de tal hecho, plasmadas en el artículo 32 del Código Tributario; a saber: “*Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:*

1. *En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y...*
2. *En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable”.*⁵⁶

Las reglas previstas por la ley, citadas previamente, adquieren especial relevancia para el presente estudio en cuanto definen el momento exacto que da lugar a la existencia de una obligación tributaria, según será relacionado más adelante.

En tal orden de ideas, y a partir de lo indicado por Catalina García⁵⁷, se opina que al considerar si un acto o un hecho supone el establecimiento o la configuración de un hecho generador de un tributo, y el momento de su configuración, de ser ese el caso, deben tenerse en cuenta cuatro aspectos constitutivos de éste:

a) Aspecto material

Este aspecto se encuentra relacionado con el acto o hecho que el tributo gravará, siendo esencial la determinación del mismo para la consideración del resto de aspectos.

⁵⁶ Loc. cit.

⁵⁷ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario. Tomo III, Parte Especial, El Derecho Tributario Vigente*; Argentina, Editorial Depalma, 1997. Pág. 243-246

El aspecto material debe ser definido por la ley con la mayor amplitud posible, con el fin de evitar confusiones o transgresiones a la misma, por no haber sido identificado con toda especificidad el acto que será gravado y que, en consecuencia, dará lugar al nacimiento de una obligación tributaria exigible.⁵⁸

b) Aspecto subjetivo

Este aspecto designa al sujeto que lleva a cabo el acto que da origen a la obligación tributaria, o al sujeto en relación de quien sucede el hecho supuesto por la norma y que lo convierte en el obligado para el cumplimiento de la obligación tributaria originada por tal acontecimiento.

La importancia de este aspecto redunda en que definirá quién será el obligado a dar cumplimiento a la obligación tributaria originada y, en su caso, de quién será exigido coactivamente el mismo por parte de la Administración Tributaria.⁵⁹

c) Aspecto temporal

Por este aspecto se tendrá fijado el momento exacto en que se da origen a una obligación tributaria; específicamente, el momento en que la ley considera que el hecho generador se ha configurado y ha dado paso a la concurrencia de todos los elementos constitutivos de una obligación tributaria.⁶⁰

Tal aspecto adquiere especial relevancia por ser el determinante del momento exacto a partir del cual podrá ser exigido el cumplimiento de una obligación tributaria; asimismo, es el punto de referencia a partir del cual se establecerá otra serie de elementos propios del Derecho Tributario, como la prescripción de la obligación tributaria, por ejemplo, que no es más que la extinción de la misma por el paso del tiempo.

⁵⁸ Loc. cit.

⁵⁹ Loc. cit.

⁶⁰ Loc. cit.

d) Aspecto espacial

El aspecto espacial determina el territorio físico dentro del cual debe configurarse un hecho generador, para que produzca el nacimiento de una obligación tributaria.⁶¹

El establecimiento de un espacio físico para tal efecto adquiere importancia en virtud de que todas las leyes tienen vigencia dentro de determinado territorio; circunstancia que influirá en la configuración de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o la posible inexistencia de ésta.

2.3.4 Base Imponible

En esencia, la base imponible es aquel monto determinable sobre el cual deberá aplicarse una cantidad porcentual, fijada por la ley, con el fin de calcular el monto total a liquidar en concepto de tributo.

En ese sentido, con respecto al tema que atañe en el presente estudio, al realizar una importación de mercancías al territorio nacional, el importador deberá calcular y realizar una declaración en la que plasme el valor de dicha mercancía; ese monto total que el importador declare, será la base imponible, sobre la cual deberá calcularse los tributos que habrá de pagar para poder ingresar tales bienes al país.

El tema de la base imponible para el cálculo de los Derechos Arancelarios a la Importación y del Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías al territorio nacional, será desarrollado posteriormente.

⁶¹ Loc. cit.

2.3.5 Tipo Impositivo

Se denomina *tipo impositivo* a que aquel porcentaje definido por la ley, que se aplicará sobre la base imponible y que resultará en el monto determinado a pagar por parte del sujeto obligado; es decir, la ley por medio de la cual se crea un tributo, determina el porcentaje que deberán pagar los contribuyentes por el mismo, calculado sobre una cantidad determinable, de acuerdo a la actividad gravada que fije la misma.

En relación con las importaciones de mercancías, es mediante el Sistema Arancelario Centroamericano que se establece para todos los países que forman parte del Sistema de Integración Económica –Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica- los tipos impositivos que deberán pagarse en concepto de Derechos Arancelarios a la Importación, al importar mercancías al territorio de cada Estado, mismos que van desde un cero por ciento, siendo incrementado regularmente en múltiplos de cinco, dependiendo del tipo de mercancía de que se trate; tal porcentaje es aplicado sobre la base imponible, determinada previamente, para obtener el monto a pagar en concepto de Derechos Arancelarios a la Importación.

Asimismo, por disposición del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, al realizar la importación de mercancías al territorio nacional, el importador –sujeto obligado- deberá cancelar un doce por ciento (12%) sobre el valor en aduana de la mercancía y sobre el monto calculado a liquidar en concepto de Derechos Arancelarios, lo cual, se sostiene, es una inconsistencia legal que será el punto toral del presente estudio, a ser discurredo posteriormente.

CAPÍTULO 3. TRIBUTOS

3.1 Definición

De acuerdo con lo establecido por el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, se entiende por tributo: *“Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas”*.⁶²

En un mismo orden de ideas se expresa Erick Santiago, al citar a Héctor Villegas, quien expone lo siguiente: *“Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”*.⁶³

Por su parte, Humberto Sol define el concepto de tributo al citar a Adolfo Arriola, quien los concibe de la siguiente forma: *“Los impuestos, contribuciones o ingreso tributario es el vínculo jurídico del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”*.⁶⁴

En ese sentido, se puede concluir que el tributo es todo aquel gravamen dispuesto por la autoridad con potestad tributaria, que obliga a un sujeto pasivo a entregar determinada cantidad dineraria a favor de un sujeto activo, por ocurrir la configuración de un supuesto de hecho o derecho contemplado por la normativa que crea el tributo y con el objeto primordial de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado.

⁶² Tributo, Diccionario de la lengua española, España, Real Academia Española, 2012, 22ª. edición, disponibilidad y acceso: <http://lema.rae.es/drae/?val=tributo>, consultado el 10 de enero de 2015

⁶³ Santiago de León, Erick Gustavo. *Derecho Financiero*; Guatemala, SR Editores, segunda edición, 2008. Pág. 128

⁶⁴ Sol Juárez, Humberto. *Derecho fiscal*. México, Red Tercer Milenio S.C., 2012. Pág. 57

Los tributos guardan una intrínseca variedad de requisitos que deben reunirse para que puedan subsistir; tales requisitos son desarrollados por Emilio Margáin, quien las enlista de la siguiente forma⁶⁵:

a) Debe establecerse a través de una ley⁶⁶

Sobre este aspecto, debe hacerse una clara diferenciación entre la clase de tributo del que se trate, toda vez que la forma de su establecimiento y el medio legal que le provee de legitimidad difiere de uno a otro, de conformidad con el desarrollo que se dará a cada uno de ellos en el presente documento.

Así, al referirse a un impuesto, esta reserva de ley se ve consagrada en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, bajo el estandarte del principio de legalidad, que afirma la exclusividad de la potestad tributaria del Congreso de la República y que declara a las leyes como los únicos instrumentos por medio de los cuales pueden ser creados, así como de ser las reguladoras exclusivas de sus bases de recaudación.

Por el contrario, cuando se refiere a tasas municipales, cobradas en virtud de una prestación percibida por parte de la administración municipal, puede establecerse que la génesis de tales tasas resulta de normativas de rango inferior a los Decretos, mediante la emisión de normas procedentes del gobierno municipal, con capacidad para la creación, recaudación y administración de tales tributos.

b) El pago del tributo debe ser obligatorio⁶⁷

Por inferencia de lo tratado en la literal anterior, al ser establecidos los tributos por medio de normas de cumplimiento coercitivo, es notoria la obligatoriedad que los

⁶⁵Margain Manautou, Emilio. Págs. 78-86

⁶⁶ Loc. cit.

⁶⁷Loc. cit.

mismos imponen sobre aquellos sujetos que la misma ley considera como sujetos pasivos de determinado tributo.

En igual sentido, la obligatoriedad del pago de los tributos se ve expresamente dispuesta en el artículo 135, inciso d) de la Constitución Política de Guatemala, al establecer como un deber de los guatemaltecos la contribución a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, que lógicamente deviene en forma de pago de tributos.

Se considera oportuno hacer mención igualmente del inciso e), del mismo artículo, que ordena la obediencia a las leyes, en concatenación con el artículo 153 de la Constitución Política, que prescribe que el imperio de la ley se extiende a toda persona que se encuentre en el territorio de la República; disposiciones que vienen a reafirmar la infranqueable obligatoriedad en el cumplimiento del pago de los tributos.

c) Debe ser proporcional y equitativo⁶⁸

Al respecto expone Emilio Margáin, al citar a Adam Smith, lo siguiente: “... *los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal*”.⁶⁹

Consagrados por los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República, los principios de proporcionalidad y equidad se ven garantizados por la obligación irrestricta del legislador de decretar tributos que respeten la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, de conformidad con las condiciones económicas de cada uno, logrando así que quien más pueda contribuir al sostenimiento del gasto público, más lo haga.

⁶⁸ Loc. cit.

⁶⁹ Ibid., Pág. 80

d) Debe establecerse a favor de la Administración⁷⁰

El fin primordial de la imposición de cargas tributarias a los ciudadanos es la contribución que todos deben aportar a los gastos propios del sostenimiento del Estado; por tal razón, y como producto de una sencilla deducción, es notorio el requisito *sine qua non*, en la creación de cualquier tributo, el hecho de que la recaudación del mismo, en su totalidad, se establezca a favor de la Administración, con el fin absoluto de destinar tales recursos al cumplimiento de los deberes y las funciones que como Gobierno se tiene para el sostenimiento del Estado.

e) Debe destinarse a satisfacer gastos previstos en el Presupuesto General de la Nación⁷¹

Por último, y en íntima relación con lo expresado en la literal anterior, debe tenerse como fin fundamental de la recaudación tributaria, sufragar los gastos propios del funcionamiento y desarrollo del Estado, a través de las erogaciones dispuestas y aprobadas para cada ejercicio en el Presupuesto General de la Nación, lo que garantiza la eliminación de cualquier discrecionalidad en la ejecución del Tesoro Nacional o la utilización antojadiza y errática del mismo.

3.2 Naturaleza Jurídica de los tributos

En sintonía con tal orden de ideas, es procedente tratar lo relativo a la naturaleza jurídica de los tributos; para el efecto, tomando como referencia lo expuesto por Queralt –y otros-⁷² pueden destacarse tres principales tendencias que se preocuparon por desentrañar la naturaleza de tal concepto, las cuales se identifican como: La tesis de la relación de poder, la relación obligacional y el procedimiento de imposición.

⁷⁰ Loc. cit.

⁷¹ Loc. cit.

⁷² Queralt, Juan Martín y otros. Op. cit., Pág. 275

a) Relación de poder⁷³

Sobre tal postura, se considera en primer lugar el poder de imperio con el cual se dota al Estado como la única base sobre las que son erigidas las normas tributarias, mismas que constituyen exclusivamente disposiciones reguladoras de la conducta, no así, relaciones jurídicas de cualquier clase, especialmente ante la supremacía que goza el Estado frente a los particulares, quienes son sujetos a su potestad y, por tanto, se ven privados de toda posibilidad para entablar una relación jurídica bilateral.

Esta teoría se basa en una posición antagónica entre la Administración Pública y los administrados –contribuyentes-, al contraponer sus intereses y voluntades, los administrados se ven sometidos ante el poder legítimamente ejercido por las entidades estatales, al disponer la creación de obligaciones tributarias a aquellos y al hacer coercitivo su cumplimiento.

b) Relación obligacional⁷⁴

Al respecto de esta teoría, se toma la postura de asemejar aquella consecuencia de las normas tributarias a las devenidas en virtud de las normas de Derecho Privado. Así, la norma tributaria da lugar a un derecho de crédito, por un lado, y a una deuda, por otro lado, originándose así una relación jurídica entre los sujetos que intervienen, a partir de la obligación tributaria configurada.

c) Procedimiento de imposición⁷⁵

Enfocada desde un punto de vista más adjetivo, esta teoría considera que la definición misma del tributo se encuentra dada por la existencia de una serie de actos que se relacionan entre sí por pretender un mismo fin, y por medio de los cuales se obtendrá consecuentemente el tributo, dejando por un lado la idea de la concepción de los

⁷³ Loc. cit.

⁷⁴ Loc. cit.

⁷⁵ Loc. cit.

tributos como un resultado obtenido a partir del establecimiento de una relación entre dos sujetos.

Esta teoría acierta al hacer luego la excepción de que la obtención de una obligación tributaria como consecuencia de dicho procedimiento es un resultado eventual, pues en ocasiones puede llegarse a la imposición de una obligación formal –no tributaria-, como el sometimiento de declaraciones, proporcionar determinada información, por mencionar algunos ejemplos.

Finalmente, al considerar las anteriores posturas, se considera oportuno coincidir en que la naturaleza del tributo es la de ser una relación jurídica, concretizada a partir de la configuración de una obligación tributaria, que dispone la existencia de derechos y deberes para todas las partes involucradas en dicha relación, pues, aunque entendido como un procedimiento que pretende la imposición de una obligación, es innegable que el resultado del mismo es el establecimiento de una relación jurídica, más que de una simple relación de poder.

3.3 Clasificación

Por cuestiones prácticas y teóricas, se ha tendido a bien clasificar los tributos en distintas categorías, atendiendo principalmente a la actividad que da paso al nacimiento de los mismos, dentro de una relación jurídica que deviene en una obligación tributaria, y al fin que la recaudación del mismo servirá; además de tal circunstancia, cada categoría se verá determinada también por la competencia que tendrá una u otra entidad estatal para la creación de un tributo y su recaudación, así como los actos o hechos que serán gravados mediante la imposición de una carga tributaria sobre ellos.

Sin embargo, atendiendo a la naturaleza del hecho imponible que da lugar a una u otra obligación tributaria, Erick Santiago toma una clasificación que engloba las anteriores,

exponiendo lo siguiente: *“En virtud de estas características de los tributos, el profesor brasileño Geraldo Ataliba propone una nueva clasificación de los tributos, dividiéndolos en vinculados y no vinculados.*

En los tributos vinculados la obligación depende de que ocurra un hecho generador, que es siempre el desempeño de una actuación estatal referida al obligado. Conforme a esta clasificación, serían tributos vinculados la tasa y la contribución especial.

*En los tributos no vinculados, en cambio, el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal. El impuesto sería, por lo tanto, un tributo no vinculado”.*⁷⁶

Se está, así, ante dos grandes grupos en los que puede incluirse una variedad de tributos, en relación con el supuesto de hecho o de Derecho que da paso al nacimiento de una obligación, concretizado con la imposición de un tributo a cargo de un sujeto pasivo, obligado a su cumplimiento.

Con respecto a la división que se hace de los tributos en distintas clases, expone Erick Santiago lo siguiente: *“... Estas categorías no son sino especies de un mismo género y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas”.*⁷⁷

En términos generales, se puede clasificar los tributos de la siguiente manera:

- a) Impuestos
- b) Arbitrios
- c) Contribuciones especiales
- d) Contribuciones por mejoras
- e) Tasas

⁷⁶ Santiago de León, Erick Gustavo. Op. cit., Pág. 128-129

⁷⁷ Ibid., Pág. 128

3.3.1 Impuestos

Los impuestos, que constituyen el tributo por antonomasia, continúan siendo el principal ingreso estatal en la mayoría de países del mundo⁷⁸, sin ser Guatemala la excepción; y deben ser entendidos como lo expone el artículo 11 del Código Tributario: “...*el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente*”.⁷⁹

Y tal es su situación, que a un nivel teórico resulta compleja su diferenciación como especie de un género, pues cumple con mayor exactitud con los elementos comunes a todos los tributos.

Sobre tal aspecto, resalta Erick Santiago lo siguiente: “... *Sin embargo, la comisión redactora del Modelo creyó conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el impuesto y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Este producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto*”.⁸⁰

Y por su parte, Saccone los define así: “*Tributo con funciones fiscales destinado a procurar recursos para el Estado o a otros entes públicos. Tiene como característica que no hay vinculación entre la prestación que se paga en calidad de impuesto y la actividad que desarrolla el Estado con motivo del impuesto. Tiene como hecho generador una actividad independiente a la destinada por el sujeto*”.⁸¹

⁷⁸ Margain Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano*, México, Editorial Porrúa, décima edición, 1991. Pág. 75

⁷⁹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91, Código Tributario

⁸⁰ Santiago de León, Erick Gustavo. Op. cit., Pág. 130

⁸¹ Saccone, Mario Augusto. *Guía de estudio Derecho Tributario*; Argentina, Agrupación JURE, 2009. Pág. 63

Como puede observarse, tal caracterización se ve reflejada en la cita hecha previamente de la norma contenida en el Código Tributario, misma que fue recogida del Modelo de Código Tributario para América Latina, a que se refiere el autor referido.

Por tanto, puede conceptualizarse al impuesto como aquel tributo exigido por la Administración Pública, como sujeto activo, a quienes por llevar a cabo una acción o una actividad considerada como hecho imponible de aquel, llegan a convertirse en sujeto pasivo –obligado- del mismo, teniendo en cuenta que tal hecho imponible es extraño a cualquier actividad estatal en relación con el sujeto pasivo, pero que el mismo siempre debe guardar una insinuación de la capacidad contributiva del sujeto para aportar al gasto público.

Los impuestos, a su vez, pueden ser clasificados atendiendo a algunas de las características que les son propias y que los diferencian de los demás tributos. Existe una diversidad de opiniones en cuanto a las clases de impuestos que hay; se puede tomar como ejemplo las siguientes:

Humberto Sol⁸² considera las siguientes clases de impuestos:

- a) Impuestos directos e indirectos
- b) Impuestos Federales Estatales y Municipales
- c) Impuestos ordinarios y extraordinarios

Por su parte, Erick Santiago⁸³ propone la siguiente clasificación:

- a) Impuestos internos y externos
- b) Impuestos de cupo y de cuota
- c) Impuestos ordinarios y extraordinarios
- d) Impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos

⁸² Sol Juárez, Humberto. Op. cit., Pág. 58-59

⁸³ Santiago de León, Erick Gustavo. Op. cit., Págs. 132-135

e) Impuestos directos e indirectos

Y, como último ejemplo, se toma la clasificación elaborada por Saccone⁸⁴:

- a) Impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos
- b) Impuestos directos e indirectos
- c) Impuestos ordinarios y extraordinarios
- d) Impuestos proporcionales y progresivos

Por razones prácticas se desarrollarán las clases más mencionadas y con las que se coincide, de conformidad con lo expuesto por cada uno de los autores recientemente citados, por ser aplicables en el ámbito guatemalteco:

- a) Impuestos directos e indirectos⁸⁵:** resalta la distinción entre aquellos impuestos que afectan directamente el patrimonio del sujeto pasivo, y que no pueden ser trasladados a otro sujeto para que cargue con su cumplimiento, como sería el caso del Impuesto sobre la Renta, como impuesto directo; por el contrario, los impuestos indirectos son aquellos que no afectarán directamente el patrimonio del sujeto pasivo, por poder ser trasladada la carga del cumplimiento de dicho impuesto a un tercer sujeto, como sería el caso del Impuesto al Valor Agregado.

- b) Impuestos ordinarios y extraordinarios⁸⁶:** los impuestos ordinarios serán aquellos que han sido establecidos de forma permanente, es decir, por un plazo de tiempo indefinido, por servir a las necesidades corrientes de la Administración Pública, en el cumplimiento de sus obligaciones. Por su parte, los impuestos extraordinarios son aquellos que se establecen por un periodo de tiempo y en virtud de una situación emergente, que imponga al Estado la imperante e inmediata necesidad de percibir ingresos extra por parte de sus habitantes.

⁸⁴ Saccone, Mario Augusto. Op. cit., Págs. 63-64

⁸⁵ Loc. cit.

⁸⁶ Loc. cit.

c) Impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos⁸⁷: los impuestos reales u objetivos son los que gravan hechos imponible, desatendiendo completamente a la situación del sujeto pasivo, interesándose únicamente en aquellas insinuaciones de capacidad contributiva, así ésta no sea consecuencia de una verdadera capacidad. Por el contrario, los impuestos personales o subjetivos son aquellos que consideran la situación real del sujeto pasivo, considerando su efectiva capacidad contributiva primero, para luego exigir su contribución al sostenimiento estatal.

3.3.2 Arbitrios

Los arbitrios son una especie muy particular de tributo, y como tal, no son mencionados frecuentemente por la doctrina, circunstancia que resulta en su difícil definición.

Sin embargo, se encuentran regulados en el Código Tributario, el que lo define en su artículo 12 de la siguiente manera: “*Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades*”.⁸⁸

En ese sentido, el jurista guatemalteco Erick Santiago elabora lo siguiente: “*En Guatemala la figura es un Tributo de carácter municipal, pero en el ámbito formal su proceso de creación es por el Congreso de la República y sancionado a favor de estos entes autónomos, por lo cual deriva que este tributo (arbitrio) posee características de los impuestos en el sentido de su proceso de creación...*”⁸⁹

En conclusión, es posible afirmar que los arbitrios son tributos, que cumplen con todas las características que definen a los impuestos, con la única distinción que son decretados a favor de las municipalidades, quienes serán las encargadas de su recaudación y administración, pero que siempre serán exigidos sin el requisito de que exista una contraprestación por parte de la Administración por razón del pago de parte de los vecinos contribuyentes.

⁸⁷ Loc. cit.

⁸⁸ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91, Código Tributario

⁸⁹ Santiago de León, Erick Gustavo. Op. cit., Págs. 141-142

En ese sentido, el ejemplo más claro en Guatemala es el Boleto de Ornato, el cual es instituido como un impuesto por medio del Decreto 121-96 del Congreso de la República de Guatemala a favor de las municipalidades del país.

3.3.3 Contribuciones especiales

El artículo 13 del Código Tributario reconoce la existencia de las contribuciones especiales al definirlos de la siguiente forma: *“Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”*.⁹⁰

El jurista Saccone expone al respecto: *“Giuliani Fonrouge sostiene que este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar de una obra pública como de actividades o servicios especiales...”*

Puede decirse que las contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de los bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.⁹¹

Por lo tanto, las contribuciones especiales, como clase particular de tributo, son concebidas como una obligación tributaria surgida a consecuencia de un beneficio percibido por parte de los contribuyentes, en virtud de una actividad estatal extraordinaria.

⁹⁰ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91, Código Tributario

⁹¹ Saccone, Mario Augusto. Op. cit., Pág. 66

3.3.4 Contribuciones por mejoras

De una forma muy relacionada con lo regulado para las contribuciones especiales, las contribuciones por mejoras son definidas por el Código Tributario de la siguiente forma: *“Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”*.⁹²

Las contribuciones por mejoras son concebidas de forma directamente relacionada con las contribuciones especiales, razón por la que resulta compleja su definición, diferenciándola de estas.

En ese sentido, Erick Santiago considera a las contribuciones por mejoras como una especie, del género que constituirían las Contribuciones Especiales. Así, al citar a Margain Manautou, las define así: *“Una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que los benefició o beneficia en forma específica”*.⁹³

Finalmente, es posible definir las contribuciones por mejoras como una contribución especial ocasional, que obliga a los individuos a aportar al gasto incurrido por parte del Estado, en la ejecución de determinada obra o servicio público, que resultó en un beneficio directo en la plusvalía de bienes de su propiedad, siendo determinable tal beneficio, con el fin de que su contribución sea limitada en la medida del favor percibido.

⁹² Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91, Código Tributario

⁹³ Santiago de León, Erick Gustavo. Op. cit., Págs.145-146

3.3.5 Tasas

Respecto de las tasas, Saccone considera lo siguiente: *“En este tributo existe vinculación entre el servicio producido por el Estado y el pago, es decir, existe contraprestación donde se le paga al Estado como retribución de un servicio público que se recibe de él...”*

*La tasa, para Griziotti, son tributos que consisten en contraprestaciones obligatorias pagas al Estado por quien solicita en forma particular servicios jurídico-administrativos, cuya prestación es inherente a la soberanía del Estado. Tiene carácter tributario porque es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio...”*⁹⁴

En ese orden de ideas, el autor cita a Villegas, quien afirma lo siguiente: *“Villegas considera que es fundamental para la noción de la tasa el hecho de que el servicio sea divisible. Considera que la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal...”*

*... sostiene que para que la tasa sea legítima y no arbitraria tiene que existir una discreta y razonable proporción entre el monto exigido y las características generales de la actividad vinculante. Considera jurídicamente inadmisibles que la graduación de la tasa tenga en cuenta la mayor o menor riqueza del obligado, o sea, su capacidad contributiva”*⁹⁵

Derivado de lo anterior, se afirma que las tasas son una clase de tributo que se ven caracterizadas por requerir la prestación de un servicio, o una contraprestación de similar naturaleza, directamente a favor del contribuyente, por parte de una entidad estatal; requiriendo, además, que la actividad realizada sea divisible, con el objeto de requerir de los contribuyentes la proporción que le corresponde, en virtud de la recepción que goza de dicho servicio.

⁹⁴ Saccone, Mario Augusto. Op. cit., Pág. 65

⁹⁵ Ibid., Págs. 65-66

Con el objeto de ampliar el entendimiento sobre las tasas, Erick Santiago⁹⁶ delimita las características de las mismas de la siguiente forma:

- a) La divisibilidad: el servicio que prestará debe ser divisible entre el público; esto, con el objeto de determinar la proporción en la que cada individuo deberá aportar a la carga tributaria.
- b) Su naturaleza: debe tratarse de un servicio público; es decir, que exclusivamente el Estado pueda prestarlo, salvo lo relativo a las concesiones.
- c) La voluntad: el servicio debe ser solicitado por el sujeto, quien posteriormente se convertirá en sujeto obligado de dicho tributo; sobre este punto es importante explicar lo relativo a su exigencia por parte del Estado, en el legítimo ejercicio de su poder de imperio, y es que mantiene su coherencia con la voluntariedad del nacimiento de dicha obligación tributaria, en el sentido de que es el individuo quien solicita la prestación de determinado servicio prestado por la Administración pública, tras lo cual, una vez satisfecha dicha solicitud, el Estado cuenta con la legitimidad necesaria para exigir del sujeto el pago de la tasa correspondiente.
- d) La efectividad: el servicio prestado por la entidad estatal y que da lugar a la exigibilidad de la tasa, debe ser prestado de manera satisfactoria, siendo utilizado por parte del contribuyente únicamente para los fines establecidos por la Administración pública.

Así, Germán Dahlgren concluye en la definición de las tasas de la siguiente manera: “... *el elemento distintivo de esta forma tributaria (la tasa) es la contraprestación individualizada y mensurable, de un servicio a cargo del Estado. Y su importe monetario exigible estará relacionado con los costos del servicio público ofrecido, con*

⁹⁶ Santiago de León, Erick Gustavo. Op, cit., Pág. 139

prescindencia de la mayor o menor importancia que subjetivamente el servicio tenga para el beneficiario.

Entonces, el presupuesto de hecho de la tasa, corresponde a un servicio brindado por el Estado, individualizado, atribuible, y medible, cuyo importe se expresará en relación directa con los costos del servicio”.⁹⁷

Al respecto de las tasas, se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad, reafirmando su posición jurisprudencial en el siguiente sentido: *“El artículo 239 de la Constitución consagra el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos debe ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos. En el artículo 255 de ese cuerpo de normas fundamentales se establece que la captación de recursos económicos del municipio debe sujetarse al principio contenido en el artículo 239 Ibíd. La tasa, según la ya reiterada jurisprudencia de esta Corte, es una relación bilateral en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público”.⁹⁸*

Por tanto, se reafirma que las tasas son aquellos tributos nacidos por razón de la voluntad de parte de los contribuyentes de realizar dicho pago, en virtud de una contraprestación recibida de parte de la administración, realizada en función de un servicio público prestado por esta.

En el caso de Guatemala, la recaudación y administración de las tasas compete a las municipalidades, según lo reafirma la Corte de Constitucionalidad, al expresar lo siguiente: *“Referente al tema, esta Corte ha considerado que la tasa es una creación que compete a las corporaciones municipales y que consiste en la prestación en dinero por la contraprestación de una actividad de interés público o un servicio público”.⁹⁹*

⁹⁷ Dahlgren, Germán. *La tasa municipal de registro, inspección y servicios de contralor. Un tributo imposible*. Argentina, Universidad Nacional del Nordeste, 2003. Págs. 6-7

⁹⁸ Corte de Constitucionalidad. Expediente 4451-2013. Fecha de sentencia: 28 de mayo de 2014

⁹⁹ Loc. cit.

Y, finalmente, la Corte ha emitido su opinión en cuanto a los elementos que han de reunir las tasas con las que los municipios captarán sus recursos, disponiendo lo siguiente: *“En tal sentido, dichos cobros contienen los elementos inherentes al concepto de tasa, los que, según se ha considerado en diversas oportunidades, se determinan en la forma siguiente: a) se trata de una **prestación dineraria**, a diferencia de los arbitrios que, al tenor del artículo 9 del Código Tributario (como norma general que recoge las distintas clases de tributos y sus elementos), bien podrían no ser de tal naturaleza; b) **voluntariamente pagada**, pues aquel locatario o usuario que no desee pagar podrá voluntariamente no arrendar el local, no estacionar el vehículo o no hacer uso de los servicios prestados, sin que la autoridad esté facultada para obligarlo a ello, como sí sucede con los arbitrios, los que pueden ser exigidos coactivamente al contribuyente, según dispone el artículo 14 del Código Tributario; y c) **exigida por la contraprestación de una actividad pública relacionada directamente con el solicitante**, derivándose que el pago aludido se exige ante la utilización del local, del área de estacionamiento o del servicio de que se trate, con el objeto específico de sufragar el monto erogado para su administración, mantenimiento y prestación, según sea el caso. De esa cuenta, la tasa reviste un concepto no comprendido en la enumeración de tributos que hace el artículo 239 de la Constitución y, por ende, no resulta aplicable a ésta el principio de legalidad recogido en dicho precepto, de lo que se deriva la inexigibilidad de que sea el Organismo Legislativo el que las decrete, quedando tal potestad dentro de la competencia de la autoridad administrativa que presta el servicio de que se trate, como el caso de las Municipalidades (...)”*¹⁰⁰

En virtud de lo anterior, se establece la procedencia y la competencia para la creación de tributos por parte de las municipalidades, dejando de lado el principio de legalidad, en un principio considerado como general y orientador del Derecho Tributario, pero extensivamente interpretado en este aspecto, con el objeto de dar cabida dentro del ordenamiento jurídico a tributos creados por un ente distinto al Congreso de la

¹⁰⁰ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 91, expediente 536-2007. Fecha de sentencia: 18 de marzo de 2009

República, pero que, aun así, gocen de todas las facultades coactivas de las que gozan el resto de tributos.

3.4 Derechos Arancelarios a la Importación

El Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, define los Derechos Arancelarios a la Importación, en su artículo 2, de la siguiente forma: *“Son los gravámenes contenidos en el Arancel Centroamericano de Importación y que tienen como hecho generador la operación aduanera denominada importación”*¹⁰¹

Debe resaltarse que dicho convenio forma parte del ordenamiento jurídico guatemalteco por conducto del Decreto Ley número 123-84 del Jefe de Estado de Guatemala, de fecha 28 de diciembre de 1984.

En cuanto a la procedencia legal de la existencia de los Derechos Arancelarios a la Importación y su exigencia por parte de la Administración Pública, es por conducto del artículo 41 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano que se dispone su aplicabilidad en el territorio guatemalteco, al considerarlo dentro de su Título III: *“Elementos en que se basa la aplicación de los Derechos Arancelarios y demás medidas previstas en el marco de los intercambios de mercancías.*

El Arancel Centroamericano de Importación, que figura como Anexo A del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, es el instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas al territorio de los Estados Parte, así como los derechos arancelarios a la importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones.

¹⁰¹ SIECA, Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano

*El Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) constituye la clasificación oficial de las mercancías de importación y exportación a nivel centroamericano”.*¹⁰²

Es por medio de las normas previamente citadas que se determina la definición de los Derechos Arancelarios a la Importación y se instituye la venia para su aplicación y cobro coactivo en el territorio guatemalteco.

Con el objeto de comprender la naturaleza de los Derechos Arancelarios a la Importación, inmersos en la temática relativa al Derecho Tributario, se toma como referencia inicial el artículo 4 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, que adopta como definición de Tributos: *“derechos arancelarios, impuestos, contribuciones, tasas y demás obligaciones tributarias legalmente establecidas”.*¹⁰³

Así, tomando en consideración las características determinadas anteriormente para la conformación de un tributo, se establecerá si es tal la naturaleza de los Derechos Arancelarios:

a) Debe establecerse a través de una ley

Mediante una interpretación exegética, puede extraerse del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala el principio de la reserva de ley -legalidad- para los Derechos Arancelarios, al disponer dicha norma lo siguiente: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales...”*

*Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.”*¹⁰⁴

¹⁰² Consejo de Ministros de Integración Económica, CAUCA IV, Anexo de la Resolución 223-2008 (COMIECO-XLIX)

¹⁰³ Consejo de Ministros de Integración Económica, CAUCA IV, Anexo de la Resolución 223-2008 (COMIECO-XLIX)

¹⁰⁴ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala

Por lo tanto, sobre el entendido de que los Derechos Arancelarios son, cuando menos, un gravamen impuesto por el Estado y que pesa sobre sus contribuyentes, sin estar relacionados con una actividad realizada por aquel, ni con la recepción de beneficio alguno por parte de los administrador, puede concluirse que los Derechos Arancelarios, como tributos, se encuentran contemplados dentro del artículo previamente citado y, en consecuencia, les es aplicable la misma reserva de ley para su creación y determinación.

Sobre este extremo, se tiene por satisfecho al ser establecidos los Derechos Arancelarios en virtud de lo dispuesto por el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, contenido en el Decreto Ley número 123-84 del Jefe de Estado de Guatemala, de fecha 28 de diciembre de 1984, el cual en su artículo 17 regula lo siguiente: *“Salvo lo prescrito en el Capítulo V de este Convenio, toda importación de mercancías al territorio aduanero de cualquiera de los Estados Contratantes está sujeta al pago de los derechos arancelarios establecidos en el Arancel, los cuales se expresarán en términos ad valorem”*.¹⁰⁵

b) El pago del tributo debe ser obligatorio

Es notoria la obligatoriedad del pago de los Derechos Arancelarios a la Importación, al ser dispuesta por la norma previamente citada y al ser ineludible su cumplimiento para contar de parte de la Autoridad Aduanera con la autorización para la realización del procedimiento de internación de mercancías al territorio nacional.

c) Debe ser proporcional y equitativo

Como se expuso anteriormente, los Derechos Arancelarios a la Importación son determinados a partir de un instrumento denominado Arancel Centroamericano de Importación, en el cual se establecen las tarifas –tipo impositivo- que deberá cancelar el importador, con el fin de internar la mercadería a territorio nacional.

¹⁰⁵ SIECA, Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano

Tales tarifas se encuentran dispuestas en rangos que oscilan entre el 0 por ciento a un quince por ciento sobre el valor en aduana de la mercancía, mismas que serán aplicables a todos los importadores, en atención al tipo de producto que deseen importar.

Esto evidencia proporcionalidad y equidad en la repartición de la carga tributaria, al ser impuesta por igual la carga tributaria a todos aquellos que recaigan en los hechos previstos en la institución del hecho generador y que se origina en virtud de los Derechos Arancelarios a la Importación.

d) Debe establecerse a favor de la Administración

Inexcusablemente, como todo tributo recaudado por entidades estatales, los montos recaudados en concepto de Derechos Arancelarios a la Importación corresponderán a la Administración Pública, como sujeto activo de toda obligación tributaria, sin ser ésta la excepción.

e) Debe destinarse a satisfacer gastos previstos en el Presupuesto General de la Nación

Al no tratarse los Derechos Arancelarios a la Importación de un tributo surgido a partir de un beneficio directo percibido por el contribuyente, en virtud de un servicio ejecutado como prestación de parte de la Administración Pública, los montos recaudados en concepto de Derechos Arancelarios a la Importación pasarán a ser parte del conjunto de ingresos que financian el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala para cada ejercicio.

Por lo tanto, puede afirmarse que los Derechos Arancelarios, en lo que respecta a las obligaciones tributarias aduaneras en Guatemala, serán considerados indubitadamente como tributos.

Ahondando un poco más en la anterior caracterización, se toman extractos de exposiciones realizadas por la Corte de Constitucionalidad, en la que sugiere la naturaleza de los Derechos Arancelarios a la Importación, desde un punto de vista estrictamente relacionado con el Derecho Tributario. Tales exposiciones son las siguientes:

- a) *“El objeto imponible del impuesto o gravamen arancelario...”*¹⁰⁶
- b) *“(...) ya que mientras en el impuesto aduanero (...)”*¹⁰⁷
- c) *“(...) la norma impugnada no prohíbe el traslado de los derechos arancelarios de importación, porque el importador, jamás absorbe el pago de impuestos “.*¹⁰⁸

En tales pasajes, la Corte de Constitucionalidad hace notar que se considerará como sinónimo el gravamen arancelario con un impuesto, lo cual se considera debidamente respaldado, a la luz de lo regulado por el Código Tributario en cuanto a los impuestos, para lo que se vuelve a citar el artículo 11 del Código Tributario, con el fin de ilustrar efectivamente la posición anterior: *“...el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”*.¹⁰⁹

En ese sentido, se considera que los Derechos Arancelarios a la Importación deben ser considerados, para todos sus efectos teóricos, prácticos y legales, como un impuesto, de conformidad con la clasificación que de los tributos se hace, y que fue explicada dentro del presente documento.

CAPÍTULO 4.

SUPERPOSICIÓN TRIBUTARIA

4.1 Definición

¹⁰⁶ Corte de Constitucionalidad. Expediente 293-87. Fecha de sentencia: 12 de febrero de 1988

¹⁰⁷ Loc. cit.

¹⁰⁸ Loc. cit.

¹⁰⁹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91, Código Tributario

Para el desarrollo de un concepto sobre la *superposición tributaria*, puede comenzarse a abordar a partir de un pronunciamiento hecho por la Corte de Constitucionalidad, que hace referencia al tema, aunque someramente. En la sentencia dictada dentro del expediente número 829-98, respecto a la exposición que hace el accionante sobre la inconstitucionalidad de una norma por la imposición del impuesto al consumo de bebidas alcohólicas destiladas, cerveza y otras bebidas, en las importaciones de dichas bebidas, sobre el monto resultante del valor CIF más el monto de los Derechos de importación (...), al exponer lo siguiente: “(...) *el fenómeno de superposición impositiva también se manifiesta por la forma en que dicha norma establece la base imponible del tributo que, según apunta el accionante, se calcula impuesto sobre impuesto*”.¹¹⁰

Por lo tanto, puede afirmarse que la superposición tributaria consiste esencialmente en la inclusión del monto obtenido como resultado del cálculo para el pago de un tributo, como parte de la base imponible que servirá para el cálculo de otro tributo distinto. Naturalmente, tal circunstancia sería contraria a los fundamentos doctrinarios y legales que alimentan el Derecho Tributario, al atentar en contra de los principios tributarios en general, pero tal circunstancia será discutida posteriormente.

Dentro de la doctrina existente se encuentran autores que tienden a utilizar el término *superposición tributaria* refiriéndose más al concepto de la doble tributación, particularmente, refiriéndose a Estados que se encuentran constituidos bajo sistemas de gobierno federal.

A manera de ilustración sobre lo anterior, puede citarse a Mario Saccone, quien argumenta lo siguiente: “*Como consecuencia de la concurrencia entre Nación y provincias en materia de impuestos indirectos y de la atribución al Congreso de establecer impuestos directos por tiempo determinado, surgió la superposición entre impuestos nacionales y provinciales*”.¹¹¹ Esto, haciendo referencia a tributos creados por distintas entidades, igualmente competentes en materia tributaria, que gravan la

¹¹⁰ Corte de Constitucionalidad, expediente 829-98. Fecha de sentencia: 10 de mayo de 2010

¹¹¹ Saccone, Mario Augusto. Op. cit., Pág. 17

misma actividad o los mismos bienes, relacionando a los mismos sujetos a través de la institución de cargas tributarias con identidad en sus elementos.

4.2 Doble o múltiple tributación

En el sentido de la idea anterior, es importante desarrollar el concepto de la *doble tributación*, para lo que se trae a colación lo considerado por la Corte de Constitucionalidad al analizar una acción de inconstitucionalidad dentro del expediente número 3489-2007, expuesto por Jaime Osorio: *“La Corte de Constitucionalidad, al analizar el caso en cuestión, consideró que existe un mismo hecho generador. Que si bien es cierto, se han utilizado en la redacción de la Ley del Impuesto al Petróleo palabras que son sinónimos, para tratar de diferenciar un tributo del otro, en esencia son la misma cosa. Que existe un mismo período de imposición para ambos tributos. Además, existe total coincidencia de actividad e identidad en el sujeto pasivo y activo de ambos tributos (...)”*.¹¹²

De la anterior exposición, puede extraerse los elementos que permiten identificar una doble –o múltiple- tributación, siendo los siguientes:

- a) Un mismo hecho generador: se estará ante un caso de doble tributación cuando, entre la concurrencia de otros elementos, ambos se vean concebidos por razón de idénticos supuestos de hecho; es decir, cuando una misma actividad o acción den paso al nacimiento de dos obligaciones distintas.

- b) Un mismo periodo de imposición: este elemento se relaciona con el aspecto temporal de las obligaciones tributarias, haciendo referencia a que ambas existen paralelamente en un mismo periodo de tiempo.

¹¹² Osorio Alonzo, Jaime Fernando, “La doble tributación en la justicia constitucional de Guatemala”, *Revista Jurídica XVI*, número 16, Guatemala, enero-junio 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas / URL. Pág. 51

- c) Identidad en el sujeto pasivo: al hablar de doble o múltiple tributación, es indispensable que se configure el hecho imponible y nazcan las obligaciones tributarias en relación con un mismo sujeto, quien estará obligado al cumplimiento de ambas.

- d) Sujeto activo: aunque en la exposición analizada se está ante un caso en el que el sujeto activo es el mismo, tal circunstancia no es indispensable para encontrarse ante una doble o múltiple tributación; es decir, que podrían establecerse dos o más tributos, originados a partir de idénticos hechos generadores, en un mismo periodo de imposición y a cargo de un mismo sujeto pasivo, pero a favor de distintos sujetos pasivos, y aun así se estaría, sin lugar a dudas, ante una doble o múltiple tributación.

A la luz de lo anterior, se consigue asentar un parteaguas entre el concepto de la doble o múltiple tributación y la superposición tributaria, siendo aquella la concurrencia entre dos o más obligaciones tributarias, originadas por razón de un mismo hecho generador, en un mismo periodo de tiempo, y relacionadas con el mismo sujeto activo y el mismo sujeto pasivo para el cumplimiento de las mismas; mientras que la superposición tributaria se compone de la existencia de dos obligaciones tributarias, de las cuales una toma como parte de su base imponible el monto que el sujeto pasivo debe pagar por razón de otro tributo.

Se sostiene que para encontrarse ante una superposición tributaria, es necesario que la configuración de ambos tributos sea determinada en un mismo momento, y que se trate de tributos que por su naturaleza no puedan ser acumulables entre sí; es decir, tomando como ejemplo el Impuesto al Valor Agregado en la venta de bienes, que por su naturaleza permite que en las compraventas sucesivas que se realicen sobre un mismo bien, el mismo impuesto pueda ser agregado sobre el valor anterior en cada una de las ventas posteriores realizadas; así, la superposición tributaria tomaría lugar cuando se esté ante la concurrencia de dos tributos que no puedan concebir lo anterior, por no haber sido instituidos para tal efecto.

Luego de la cita hecha con anterioridad sobre lo expuesto por Jaime Osorio en cuanto a la doble tributación, debe desarrollarse lo que el Tribunal Constitucional considera luego de determinar la existencia de una doble tributación: “...*No obstante, la Corte aplicó el principio in dubio pro legislatoris, en el sentido que el Estado despliega toda su actividad en los distintos órdenes del acontecer nacional, con el fin teleológico de la búsqueda del bien común de la sociedad. Es interesante acotar que el presente fallo constitucional analizado, refleja lo que el autor Rothbard denomina "principio de la compensación". Este se traduce en que una política pública es "buena" si los que salen ganando (en capacidad de satisfacción de sus necesidades) con ella pueden compensar a los que salen perdiendo y obtener además ganancias netas. De esto se deriva que la captación dineraria que se obtiene como resultado de la tributación no tiene otro propósito que materializar aquella misión*”.¹¹³

Lo anterior denota una extraordinaria excepción a la prohibición de la existencia de la doble o múltiple tributación, que se origina desde el acervo doctrinario que se ha desarrollado al respecto y que, bajo la primicia de que el interés de la mayoría tiene preeminencia sobre el de la minoría, proclama a la consecución del bien común como única razón por la cual podría permitirse la existencia de instituciones tributarias, que bajo circunstancias normales, habrían de ser desechadas del ordenamiento jurídico de Guatemala.

Sin embargo, suponiendo la validez de tal idea, se argumenta que para que tal excepción pudiera ser aplicada con el fin de permitir la existencia de la doble o múltiple tributación en cierto caso, es requisito *sine que non* que tal beneficio público pueda ser determinado exhaustivamente y de forma cuantitativa, con el fin de establecer la efectiva concurrencia de una aportación al bien común, toda vez que la mera ampliación en la recaudación tributaria del Estado, no necesariamente es causa originaria de un beneficio colectivo y generalizado que justifique la persistencia de normas violatorias de los principios constitucionales.

¹¹³ Osorio Alonzo, Jaime Fernando. Op. cit., Pág. 51

En este sentido, el órgano constitucional considera lo siguiente: *“La questio juris que se plantea debe decidirse a la luz de los principios de justicia y equidad tributarias y no confiscatoriedad que inspiran el sistema impositivo guatemalteco y que ineludiblemente conducen a la prohibición de la superposición tributaria, que afecta la capacidad de pago del contribuyente. Desde este punto de vista no hay duda de que comprender dentro de la base imponible de un tributo el importe de otros impuestos, constituye una clara transgresión a esos principios (...).”*¹¹⁴

En este pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad se realiza una exposición clara y concisa de que, en el caso analizado, la transgresión hecha a los principios constitucionales en materia tributaria es inexcusable, específicamente al referirse al caso en el que se comprende dentro de la base imponible de un tributo el importe de otros impuestos.

Y se considera que esto, en relación con la idea expuesta con anterioridad en cuanto a que el bien común puede ser una causa dispensable para la existencia de normas que en circunstancias normales serían reprochables por su inconstitucionalidad, denota la improcedencia de tal noción, toda vez que la existencia misma de normas transgresoras de los principios generales del Derecho y de los principios constitucionales en materia tributaria, ha de representar un perjuicio, de una u otra forma, que impide argumentar su aportación al bien común.

Por lo tanto, puede concluirse que si bien la doble o múltiple tributación y la superposición tributaria son violatorias de los principios generales del Derecho, y específicamente del Derecho Tributario, por contemplar ambas la imposición de dos –o más- cargas tributarias sobre un mismo objeto, no pueden ser equiparadas, toda vez que la superposición tributaria acarrea consecuencias más gravosas que la doble o múltiple tributación.

¹¹⁴ Corte de Constitucionalidad, expediente 829-98. Fecha de sentencia: 10 de mayo de 2010

Lo anterior se denota con el hecho de que en ambas se ve compelido el sujeto pasivo al cumplimiento de dos obligaciones tributarias por la misma causa, empero, la superposición tributaria representa una carga de mayor envergadura, toda vez que además de representar una multiplicidad en el cumplimiento de obligaciones tributarias, una de dichas cargas grava el monto pagado por la anterior.

Por tal motivo, se afirma que al disponer la Ley del Impuesto al Valor Agregado que se tome como parte de la base imponible para el pago de dicho impuesto en la importación de mercancías al país, el monto resultante del pago por concepto de Derechos Arancelarios a la Importación, se está ante un caso de superposición tributaria; lo anterior, porque ambos tributos gravan la actividad de la importación y subsisten y deben ser pagados en momentos idénticos, por el mismo sujeto obligado a ello.

CAPÍTULO 5.

DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS

5.1 Regulación legal

En primera instancia, se establece la procedencia del pago del Impuesto al Valor Agregado en las importaciones de mercancías al territorio guatemalteco por conducto del artículo 3, numeral 3) del Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 3. Del hecho generador. El impuesto es generado por: (...)

3) Las importaciones...”¹¹⁵

De tal manera es establecido el hecho generador para el nacimiento de la obligación tributaria por concepto del Impuesto al Valor Agregado, el cual se determina simplemente por la expresión: *las importaciones*; es decir, el simple acto de la internación de mercancías al territorio nacional da lugar al origen de la obligación

¹¹⁵ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado

tributaria y la consecuente exigencia de su cumplimiento por parte de la Administración Tributaria.

Con el fin de evitar cualquier ambigüedad en el término *importación*, el mismo es definido por el artículo 2 de la misma ley citada previamente, de la siguiente manera: “**Artículo 2. Definiciones.** Para los efectos de esta ley se entenderá: (...) 3) *Por importación: La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano...*”¹¹⁶

Asimismo, el artículo 4 del mismo cuerpo normativo dispone lo siguiente: “**Artículo 4. De la fecha de pago del impuesto.** (...) 2) *En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido. Las aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que previamente estén debidamente cancelados los correspondientes impuestos*”.¹¹⁷

En este artículo se tiene establecido el periodo de imposición del impuesto, es decir, el tiempo en el que el mismo debe ser pagado por parte del sujeto pasivo, estableciendo la norma una identidad en dicho periodo en relación con el pago que se hace de los derechos respectivos, es decir, de los Derechos Arancelarios a la Importación.

Por su parte, el artículo 6 de la misma Ley regula lo siguiente: “**Artículo 6. Otros sujetos pasivos del impuesto.** También son sujetos pasivos del impuesto: 1) *El importador habitual o no...*”¹¹⁸

De esta forma se establece que la persona que desee realizar la internación de mercancías al país, será el sujeto obligado al cumplimiento en el pago del Impuesto al Valor Agregado por dicha importación.

¹¹⁶ Loc. cit.

¹¹⁷ Loc. cit.

¹¹⁸ Loc. cit.

5.2 Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías

Finalmente, por razón del artículo 22 del Decreto 44-2000 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de supresión de privilegios y beneficios fiscales, de ampliación de la base imponible y de regularización tributaria, fue reformado el artículo 13 del Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual determina la base imponible del impuesto de la siguiente forma: “**Artículo 13. En otros casos.** *En los siguientes casos se entenderá por base imponible: 1) En las importaciones: El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. Cuando en los documentos respectivos no figure el valor CIF, la Aduana de ingreso lo determinará adicionando al valor FOB el monto del flete y el del seguro, si lo hubiere*”.¹¹⁹

Es en virtud de este artículo que se establece que para la determinación de la obligación tributaria, en concepto del Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías a territorio guatemalteco, ha de tomarse como parte de la base imponible el monto que resulte del cálculo realizado para el pago de los Derechos Arancelarios a la Importación, mismos que, según fue expuesto con anterioridad, deben ser considerados como impuestos, en virtud de los elementos que los conforman.

Lo anterior debe ser analizado en forma complementaria con los elementos de la obligación tributaria expuestos en los artículos citados previamente, en los que se establece una identidad en el hecho generador, periodo de imposición y sujeto pasivo entre el Impuesto al Valor Agregado en las importaciones y los Derechos Arancelarios a la Importación.

Asimismo, se establece una identidad en el sujeto activo de ambas obligaciones, al establecerse por medio del artículo 49 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo siguiente:

¹¹⁹ Loc. cit.

“ARTÍCULO 49. Inicio de funciones. La SAT deberá ir asumiendo de forma gradual, total o parcialmente, las funciones, atribuciones y competencias que tengan asignadas a la fecha de entrar en vigencia la presente ley, la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas. También asumirá las funciones de fiscalización tributaria que están asignadas a la Superintendencia de Bancos”.¹²⁰

Lo anterior es pertinente toda vez que se establece al sujeto activo en las obligaciones originadas por concepto del Impuesto al Valor Agregado, por medio del artículo 1 de la Ley que crea dicho impuesto, a saber: **“ARTICULO 1. De la materia del impuesto.** Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.¹²¹

5.3 De la superposición tributaria en la importación de mercancías a Guatemala

Al desarrollar cualquier tema relacionado con el Derecho Tributario de un Estado, debe estarse dispuesto a cuestionar la procedencia y legalidad de toda carga tributaria impuesta por éste, en virtud de que el pensamiento crítico de los administrados es la forma ideal de escrutinio que puede ejercerse sobre el Poder de Imperio estatal.

En ese sentido, resalta Jaime Osorio, al citar al doctor Javier Pérez Arraiz, lo siguiente: *“... la administración tributaria siempre estará atenta a cobrar tributos a toda costa. Por lo que sólo el adecuado control de legalidad descontamina el sistema de la existencia de doble o múltiple tributación”*.¹²²

Retomando la idea relacionada en pasajes anteriores del presente estudio sobre el principio de compensación como causa excusable para la existencia de múltiple tributación, tomada de lo expuesto por Jaime Osorio, se debe decir que aunque se

¹²⁰ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria

¹²¹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado

¹²² Osorio Alonzo, Jaime Fernando. *Lo doble tributación en la justicia constitucional de Guatemala*; Guatemala, Revista Jurídica. Pág. 55

disiente de forma general con el razonamiento que tal principio hace para indultar la doble o múltiple tributación dentro de un ordenamiento jurídico, se hace más en cuanto a que tales argumentos excepcionales no podrían siquiera ser considerados ante la existencia de una superposición tributaria, especialmente si se refiere al caso de la superposición en la importación de mercancías al país, toda vez que la acción de calcular en primer lugar el monto a pagar en concepto de Derechos Arancelarios sobre el valor en aduana de la mercancía y posteriormente calcular el Impuesto al Valor Agregado sobre el mismo valor, con adición del monto pagado por dichos Derechos, resulta en una imposición notoriamente perniciosa para los sujetos pasivos de tales obligaciones; circunstancia que incluso podría llevar implícita la existencia de una doble tributación, con el escarnio que representaría el hecho de no sólo pagar una duplicidad de cargas tributarias, sino que, además, y esta es la realidad, que se tome el pago de un tributo como hecho generador para el pago de otro.

Lo anterior se asevera en virtud de lo que al respecto de la obligación tributaria aduanera se regula en los artículos 45 y 46 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, los cuales estipulan lo siguiente:

“Artículo 45. Constitución de las obligaciones aduaneras.

La obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.

La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías (...)

Artículo 46. Nacimiento de la obligación tributaria aduanera.

Para efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace:

1° Al momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades;

2° Al momento en que las mercancías causen abandono tácito;

3° En la fecha:

- a) de la comisión de la infracción aduanera penal;
- b) del comiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión; o
- c) en que se descubra la infracción aduanera penal, si no se pueda determinar ninguna de las anteriores; y,

4° Cuando ocurra la destrucción, pérdida o daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de tales circunstancias, salvo que éstas reproduzcan por caso fortuito o fuerza mayor".¹²³

Para efectos del presente estudio, se toma como referencia el nacimiento de la obligación tributaria aduanera en el momento de la aceptación de la declaración de mercancías. En términos generales, tal declaración es elaborada por el declarante, quien debe realizar el cálculo de las obligaciones tributarias a pagar, llevando a cabo un proceso de autodeterminación de la obligación tributaria; dicha declaración es transmitida electrónicamente a un sistema dispuesto para el efecto por parte de la Administración, el cual responde asignándole a la misma una firma electrónica, momento en el cual se tiene por nacida la obligación tributaria¹²⁴. Posteriormente, el importador debe realizar el pago de los impuestos determinados, en un solo acto, a través del formulario número SAT-8009, dispuesto a través de BancaSAT por medio de los bancos del sistema.¹²⁵

Este procedimiento para la determinación de las obligaciones tributarias y el pago de las mismas respalda la postura expuesta, al afirmar que el hecho generador, el periodo de imposición, el sujeto activo y el sujeto pasivo de los Derechos Arancelarios a la Importación y del Impuesto al Valor Agregado son idénticos, por configurarse ambos simultáneamente; circunstancia que enfatiza el hecho de que el Impuesto al Valor Agregado en las importaciones presenta en su base imponible una superposición de tributos, pues no podría argumentarse un objeto distinto para ambos tributos, ni un gravamen sucesivo en actos diferenciados, propio del Impuesto al Valor Agregado en la compraventa de bienes.

¹²³ Consejo de Ministros para la Integración Económica, Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA IV)

¹²⁴ Ibid., Artículos 77 y 78.

¹²⁵ Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Resolución DIR-SAT-026-2002, punto SEGUNDO.

Consecuentemente, se tomará como punto de inflexión sobre la cuestión de las obligaciones tributarias en materia aduanera, lo resuelto por la Corte de Constitucionalidad dentro del expediente número 829-98, que si bien se refería a una inconstitucionalidad alegada en contra de una Ley específica al consumo de bebidas alcohólicas y otras bebidas, los puntos de análisis y conclusiones emitidas por dicha Corte son pertinentes para el presente estudio, para lo que se plasman los siguientes extractos¹²⁶:

“Se observa, por consiguiente, que es la actividad o hecho de la importación el que efectivamente, tanto en la vida real como en la propia norma jurídica, por haber coincidencia entre objeto y supuesto normativo, está soportando el tributo, al punto que la misma norma agrega que la obligación de pagarlo, o sea, cuando surge el débito fiscal, es la fecha de aceptación de ciertos documentos inherentes, propios o pertinentes a los trámites y cuestiones aduaneras, que son de uso general en la introducción de bienes al territorio nacional.

Cabe agregar que ambos tributos son aplicados por El Estado, o sea, por un mismo ente con poder tributario. Al descartar, por las motivaciones expuestas, el criterio sostenido por los dos órganos indicados, la Corte llega a concluir que en cuanto al aspecto analizado (hecho generador), al accionante le asiste la razón al señalar doble tributación pues, por una parte, la importación o internación al territorio nacional de esas mercancías está sujeta al pago de los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), y por otra, el mismo acto o actividad está gravada con las tasas (tipos impositivos) que estableció el artículo 4 del Decreto 132-97 del Congreso de la República, que reformó el artículo 10 de la Ley Impugnada, esto es, dicho en las palabras que emplea la Ley Fundamental que sirve en este caso de parámetro de constitucionalidad, un mismo hecho generador está gravado dos veces por distintos tributos creados por un mismo sujeto con poder tributario: El Estado.

¹²⁶ Corte de Constitucionalidad, expediente 829-98, Guatemala, 10 de mayo de 2010.

La decisión sobre esta cuestión deviene relativamente sencilla puesto que lo que gravan ambos tributos son un solo y mismo acto, que en los dos casos es un impuesto de una sola etapa o fase, que no se aplica sucesivamente en etapas distintas...”

Tal análisis puede ser trasladado al presente estudio, al volver a afirmar que el hecho generador es el mismo, tanto para la configuración de los Derechos Arancelarios como del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de lo dispuesto por los artículos 17 del Convenio sobre el régimen arancelario y aduanero centroamericano y el artículo 3, numeral 3) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente. Asimismo, según fue resaltado anteriormente, en virtud de lo dispuesto por los artículos 77 y 78 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, la obligación de pagar ambos tributos nace en el mismo momento, con la transmisión y aceptación de la documentación necesaria para la importación de la mercancía al país.

Por tanto, se está ante la innegable identidad de los hechos generadores y los periodos de imposición de los Derechos Arancelarios a la Importación y del Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías a territorio guatemalteco.

Al continuar analizando el pronunciamiento relacionado previamente, realizado por la Corte de Constitucionalidad, ésta expone: *“La questio juris que se plantea debe decidirse a la luz de los principios de justicia y equidad tributarias y no confiscatoriedad que inspiran el sistema impositivo guatemalteco y que ineludiblemente conducen a la prohibición de la superposición tributaria, que afecta la capacidad de pago del contribuyente. Desde este punto de vista no hay duda de que comprender dentro de la base imponible de un tributo el importe de otros impuestos, constituye una clara transgresión a esos principios...”¹²⁷*

Aunado a lo expuesto en esta cita, debe tomarse en consideración lo regulado por el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de la misma forma que lo hace la Corte de Constitucionalidad dentro del fallo referido en las citas que anteceden, al hacer notar que dicho precepto constitucional, además de prohibir los

¹²⁷ Loc. cit.

tributos confiscatorios y los casos de doble o múltiple tributación, ordena que de existir éstos casos al ser promulgada la Constitución, los mismos deberán ser eliminados.

Con lo anterior, puede inferirse que queda categóricamente prohibido cualquier intento de crear un nuevo tributo con tales características, o de modificar uno ya existente, haciéndolo más gravoso para los contribuyentes y haciéndolo recaer en dichos supuestos.

Sin embargo, tal es el caso de la imposición del Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías, por medio del Decreto 44-2000, toda vez que por medio de una ley posterior a la promulgación de la Constitución Política, se modifica un Impuesto preexistente, haciéndolo más gravoso a través de la disposición de que su base imponible considere el monto obtenido para el cumplimiento de una obligación tributaria distinta, nacida en virtud del mismo hecho, determinada en un mismo acto, a cargo del mismo sujeto pasivo y a favor del mismo sujeto activo.

CAPÍTULO 6.

PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

6.1 Análisis de entrevistas

Como instrumento utilizado para aportar opiniones diversas con respecto al tema que atañe al presente trabajo, fueron realizadas entrevistas a profesionales con dominio del tema desde distintas perspectivas, como el caso de Abogados y Notarios, Contadores y Auditores, y a personas con especial conocimiento académico y práctico en materia aduanal. Las mismas se basaron en 5 preguntas específicas, las cuáles buscan obtener resultados relacionados con los puntos torales del presente trabajo: si los Derechos Arancelarios a la Importación son impuestos, si el hecho generador de los Derechos Arancelarios y del IVA en la importación es el mismo, si la obligación tributaria de ambos nace en el mismo momento, la opinión que genera la inclusión de los Derechos

Arancelarios dentro de la base imponible del IVA, y si esto es una transgresión de las normas jurídicas vigentes.

En ese sentido, se realiza un análisis de las respuestas obtenidas, de acuerdo a la profesión u oficio del entrevistado, presentando posteriormente gráficas que permiten visualizar concretamente los resultados obtenidos:

a) Perito Contador.

- i. En cuanto a si los Derechos Arancelarios a la Importación son impuestos, se obtiene como resultado un 60% cuya opinión es afirmativa, en contraposición con el 40% que opina que no son impuestos.
- ii. En relación con el hecho generador de los Derechos Arancelarios y del IVA en la importación, un 60% opina que no existe identidad entre ambos, en oposición a un 40% cuya opinión es que sí se trata de un mismo hecho generador.
- iii. Por su parte, sobre si la obligación tributaria de ambas imposiciones nace en el mismo momento, un 80% coincide con ello, en contraposición con un 20% que opina que ambas obligaciones nacen en un momento distinto.
- iv. Al momento de expresar su opinión sobre que se incluya el monto pagado por los Derechos Arancelarios dentro de la base imponible del IVA y si esto trasgrede las normas vigentes, un 40% opina que se trata de una doble tributación y, por lo tanto, se transgreden las normas tributarias. Por el contrario, el 60% opina que ello no es violatorio de las leyes, principalmente porque éstas son las que regulan y aprueban el tema y debido al lenguaje utilizado para imponer una y otra obligación que las distingue ampliamente.

b) Licenciado en Administración de Empresas y Economista

- i. Desde el punto de vista del economista, los Derechos Arancelarios no pueden ser considerados como un impuesto, mientras que para el administrador de empresas sí son impuestos, pero la redacción de la ley se ha dispuesto de tal forma que intenta disfrazar esta naturaleza.

- ii. Ambos coinciden en que el hecho generador de ambas obligaciones son distintas, y se argumenta que los Aranceles se originan por motivo de la importación, mientras que la obligación de pago del IVA se genera por motivo del valor que generan las mercancías al ser importadas al país.
- iii. En cuanto al momento en el que nace la obligación para el pago de los Derechos Arancelarios y del IVA, disienten al afirmar por un lado que no se trata de un mismo momento y, por el otro, que ambas obligaciones nacen en el momento de que las mercancías son ingresadas al país.
- iv. Luego, desde una perspectiva economista, se argumenta que la inclusión del monto pagado por los Derechos Arancelarios dentro de la base imponible del IVA no es transgresora de las normas jurídicas, toda vez que el objeto de los Derechos Arancelarios es distinto al del IVA, pues buscan la protección de la producción nacional para asegurar la competitividad; por su parte, desde el punto de vista de un administrador, aunque se produzca un incremento en la obligación de tributar, esto es ineludible pues se debe cumplir con las leyes tributarias vigentes.

c) Contador Público y Auditor

- i. Sobre el primer punto, el 50% de los entrevistados opina que los Derechos Arancelarios sí son impuestos, frente a un 25% cuya opinión es que no lo son -25% no dio una opinión al respecto-.
- ii. En relación con el hecho generador de ambas obligaciones, el 100% de los entrevistados coincide en que son hechos distintos los que dan vida a las obligaciones tributarias, por razones como que el IVA se genera por la comercialización de las mercancías y los aranceles por la internación de éstas al país, los cuales varían de acuerdo al tipo de mercancía que se desea importar.
- iii. En cuanto al momento en el que nacen ambas obligaciones, un 75% de los entrevistados concuerda en que sí es el mismo momento en el que ello ocurre, toda vez que se pagan conjuntamente previo a la efectiva internación de la

mercancía al territorio nacional. Por el contrario, el 25% no considera que ambas obligaciones nazcan en un mismo momento.

- iv. Finalmente, el 75% de los entrevistados considera que la inclusión del monto pagado por los Derechos Arancelarios dentro de la base imponible del IVA sí transgrede los principios y normas jurídicas vigentes, principalmente porque se estaría ante una doble tributación y se atenta contra la capacidad económica. Por su parte, el 25% que tal circunstancia no es contraria a la ley por la razón de que es ésta misma la que dispone tales obligaciones.

d) Abogados y Notarios

- i. En cuanto a la naturaleza de los Derechos Arancelarios, el 56% de los entrevistados considera que éstos sí son impuestos; mientras que el restante 44% considera que no lo son pues en lugar de ser impuestos son aranceles.
- ii. En referencia al hecho generador de ambas imposiciones, el 56% de los entrevistados afirma que el mismo es distinto para cada uno, argumentando que el hecho generador de los Derechos Arancelarios ocurre primero, al gravar la importación en sí de la mercancía, mientras que el hecho generador del IVA es la compraventa de la mercancía, lo cual ocurre posteriormente; mientras que el 44% opina que el hecho generador sí es el mismo para ambas obligaciones.
- iii. En cuanto al momento en que ambas obligaciones nacen, el 78% de los entrevistados concuerdan en que esto sucede en el mismo momento pues es en virtud de la internación de las mercancías al territorio; por su parte, el 22% considera que se trata de dos momentos distintos.
- iv. Finalmente, el 67% del grupo afirma que la inclusión del monto pagado por los Derechos Arancelarios dentro de la base imponible del IVA sí transgrede las normas jurídicas, en virtud de que se da lugar a la existencia de una doble tributación o porque no debe proceder el cálculo de un impuesto sobre otro y, en el presente caso, ambos deberían ser calculados únicamente sobre el valor de la mercancía, sin la inclusión de los Derechos Arancelarios en el caso del IVA. En otro sentido, el 22% de los sujetos considera que esto no es una

violación a las leyes vigentes, debido a la diferenciación que debe hacerse entre los aranceles y los impuestos y por el hecho de que se considera que el momento en el que cada obligación nace y el fin de cada una son distintas entre sí. Por último, el 11% no concluye sobre este punto y lo considera únicamente como una posibilidad.

e) Agente de aduanas y Gerente de Logística y Aduana

- i. En cuanto a la naturaleza de los Derechos Arancelarios coinciden en afirmar que estos sí son impuestos, siendo la única diferencia el nombre que se le da en la ley.
- ii. En relación con el hecho generador de ambas obligaciones, concuerdan igualmente en que este es el mismo.
- iii. Al considerar lo relativo al momento en que las obligaciones tributarias nacen, se difiere al afirmar, por un lado, que primero nace la obligación para el pago de los Derechos Arancelarios y posteriormente la del IVA; por otra parte, se afirma que ambas obligaciones sí nacen en el mismo momento pues esto se determina por la aceptación de la declaración de mercancías o desde que la mercancía ha caído en abandono tácito, haciendo referencia a lo dispuesto en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.
- iv. Por último, los sujetos coinciden nuevamente en que la inclusión del monto pagado por los Derechos Arancelarios dentro de la base imponible del IVA transgrede los principios y normas vigentes, específicamente el artículo 143 de la Constitución Política de la República y los principios de justicia y equidad del sistema tributario.

f) Técnico de la Unidad de Normas y Procedimientos de la Intendencia de Aduanas de SAT

- i. En cuanto a la naturaleza de los Derechos Arancelarios, coincide en afirmar que estos sí son impuestos.
- ii. En relación con el hecho generador de ambas obligaciones, concuerda igualmente en que este es el mismo.

- iii. Sobre el momento en que ambas obligaciones tributarias nacen, afirma que sí ocurren en un mismo acto.
- iv. Finalmente, concluye en que la forma en que se calcula la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en las importaciones viola el principio de legalidad consagrado en la Constitución Política de la República, así como en el Código Tributario.

En vista de las opiniones vertidas por los diversos sujetos, es necesario hacer un análisis de los puntos más relevantes. En primera instancia, en relación con la naturaleza de los Derechos Arancelarios, el principal argumento de quienes niegan que se trate de un impuesto es, sencillamente, que las normas le llaman Arancel, y, por lo tanto, al tener una denominación distinta se trata de dos cosas igualmente diferentes. Sin embargo, tal afirmación es totalmente improcedente, pues la consideración de una obligación tributaria de acuerdo al nombre que se le da en una u otra norma es ajena a la realidad de que ésta se trate o no de un impuesto, circunstancia sobre que ya se ha desarrollado ampliamente en el presente trabajo y en relación de lo cual se concluyó que sí debe ser considerado como un impuesto. Empero, para el resultado que se pretende obtener mediante esta investigación, la estricta conclusión sobre si los Derechos Arancelarios son impuestos o no incluso podría dejarse en un segundo plano, pues es inevitable concluir que se tratan, cuando menos, de un tributo, acaso *sui generis*, pero que al ser una obligación tributaria está sujeto a los mismos principios y normas que rigen el sistema tributario de Guatemala.

Posteriormente, ante el hecho de que existen argumentos apremiantes en ambos sentidos en cuanto al hecho generador de ambas obligaciones, debe discurrirse sobre si existe realmente dos hechos generadores independientes, y sobre la posibilidad de que suceda una situación similar a la considerada en el párrafo anterior, en la que se pretenda retocar la realidad sobre el hecho que origina cada una de estas obligaciones con el fin de hacer una distinción sin arribar a una diferencia real entre ambas. Sin embargo, la realización de un exhaustivo análisis relacionado con el hecho generador de ambas obligaciones se considera innecesario en el presente caso, pues el mismo

sería imprescindible si se deseara arribar a la conclusión de que existe una doble o múltiple tributación, pero tal no es el caso, pues se afirma que la transgresión a los principios y normas tributarias se origina por el cálculo de un impuesto sobre lo pagado por otro en la misma importación de mercancías, considerando los aspectos material, subjetivo, temporal y espacial del hecho generador, no así por la existencia *per se* de tributos concurrentes al momento de la importación.

Por su parte, en cuanto al momento en que ambas obligaciones nacen, resulta evidente que se considera en su mayoría que esto sucede en un mismo momento. En un sentido práctico y realista debe afirmarse que, por supuesto, debe calcularse primero el monto que ha de pagarse por concepto de Derechos Arancelarios para posteriormente realizar el cálculo para el pago del Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, en términos técnicos, es ineludible la conclusión de que ambas obligaciones nacen en un mismo momento, de acuerdo a los supuestos establecidos expresamente por medio del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Finalmente, al considerar si la inclusión del monto pagado por los Derechos Arancelarios dentro de la base imponible del IVA transgrede los principios y normas vigentes, se obtuvo –de una muestra de 22 opiniones profesionales de diversas disciplinas- un resultado afirmativo del 63%, correspondiente a 14 de ellos, con lo cual, someramente, podría asegurarse en principio que se tendría por alcanzados los objetivos planteados para la realización del presente trabajo de investigación; sin embargo, es oportuno realizar un análisis más profundo sobre este resultado obtenido.

En primer lugar, debe reconocerse que casi la totalidad de las respuestas afirmativas que se obtuvieron, proceden de profesionales del Derecho, Agentes de Aduanas e incluso un Técnico de la Unidad de Normas y Procedimientos de la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria; es decir, que entre los profesionales seleccionados para ser encuestados sobre el tema que atañe al presente estudio, aquellos cuya profesión tiene mucha mayor inclinación a especializarse en temas legales o aduaneros son quienes coinciden en afirmar que la base imponible del

Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías al país transgrede los principios y normas jurídicas que regulan el Derecho Tributario, por cuanto no es correcto que se calcule el monto a pagar por dicho impuesto, utilizando como base para su determinación el monto que ya ha sido pagado por otro tributo en una misma operación.

Por su parte, en cuanto a los profesionales que afirman que dicha disposición no transgrede la normas del Derecho Tributario, es común encontrar opiniones que se basan en argumentaciones simplistas que no van más de allá de la percepción de que una ley, por el hecho de encontrarse vigente, es inescrutable e impone su cumplimiento de forma absoluta; es en este punto donde cobra aún más importancia lo expuesto a lo largo del presente trabajo, en armonía con los objetivos planteados, pues debe estarse dispuesto -y existe la obligación para determinados sujetos- de cuestionar la procedencia y legalidad de toda carga tributaria, con el fin de contralar y mantener delimitadas las facultades de la administración para la imposición de éstas para garantizar el respeto y cumplimiento de las leyes del país. En ese sentido, se concuerda con quienes afirman que tal circunstancia es violatoria de los principios y normas tributarias en cuanto a que el cálculo de un impuesto con base en el monto determinado para el pago de otro tributo, que nace y se debe pagar conjuntamente, toda vez que se contrarían los principios de justicia y equidad del sistema tributario, así como los principios de capacidad económica y seguridad jurídica, entre otros.

Por razón de todo lo anteriormente expuesto, se afirma como corolario que la configuración de una superposición tributaria es un fenómeno muy particular y, por tanto, difícil de abordar teóricamente, debido a la escasa –en realidad, inexistente- exposición que al respecto puede encontrarse en la doctrina, acaso por ser inconcebible, o por cualesquiera otras razones. Empero, es posible aseverar la prohibición de su existencia, por ocasionar una grave transgresión a los principios tributarios, además que, cabe asegurar, la superposición tributaria es notoriamente mucho más perjudicial que la doble o múltiple tributación; por lo tanto, resulta evidente que si éstas últimas no tienen cabida dentro del ordenamiento jurídico, propio de un

Estado de Derecho, con mayor razón la existencia de una superposición tributaria debe ser rechazada.

En ese sentido, con base en el estudio doctrinario y el trabajo de campo llevado a cabo, permite al investigador concluir firmemente que la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en la importación de mercancías a territorio guatemalteco, constituye una superposición tributaria al contemplarse dentro de la misma el monto pagado por concepto de otro tributo, con las características ya resaltadas; con lo cual se da respuesta a la pregunta de investigación y se alcanzan los objetivos general y específicos planteados, afirmando que tal circunstancia es contraria a los principios generales del Derecho y los que son fundamentales al Derecho Tributario, especialmente a los consagrados por los artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

CONCLUSIONES

1. En virtud de las características y los elementos que conforman los Derechos Arancelarios a la Importación, se determina que los mismos pueden ser definidos como impuestos o, cuando menos, una clase especial de tributos.
2. La inclusión del monto determinado en concepto de un tributo, dentro de la base imponible para la determinación de un tributo distinto, constituye una superposición de tributos.
3. La superposición de tributos no implica necesariamente la existencia de una doble tributación, pero es en sí misma una grave transgresión a los principios y las normas que fundan al Derecho Tributario y el Derecho en general.
4. Los Derechos Arancelarios a la Importación y el Impuesto al Valor Agregado en las importaciones son tributos nacidos en virtud de un mismo hecho generador, que se determinan en un mismo acto y que son pagados en la misma forma por parte del mismo sujeto pasivo.
5. La inclusión del monto pagado en concepto de Derechos Arancelarios a la Importación dentro de la base imponible para la determinación del Impuesto al Valor Agregado en las importaciones, constituye una superposición tributaria que transgrede los principios y las normas del Derecho Tributario y de la ciencia del Derecho.

RECOMENDACIONES

1. A los profesionales en materia jurídica y catedráticos de las universidades del país, ampliar la discusión del concepto de superposición tributaria, con el fin de fortalecer su definición y permitir la posible identificación de otros casos existentes dentro de la legislación guatemalteca para su apropiada confrontación y reclamo.
2. Al CACIF y demás agrupaciones empresariales y las entidades que tienen como fin la protección de los derechos de los ciudadanos y del consumidor, profundizar en cuanto al impacto cuantitativo que la superposición tributaria en la importación de mercancías en Guatemala tiene sobre los contribuyentes, sobre los ingresos percibidos por el Estado por razón de esta y sobre las consecuencias que genera a la sociedad guatemalteca.
3. Al Colegio de Abogados y Notarios, en nombre de los profesionales del Derecho guatemalteco, promover el conocimiento jurisdiccional sobre la constitucionalidad de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado en las importaciones, en relación con la inclusión dentro de su base imponible del monto determinado para el pago de los Derechos Arancelarios a la Importación, a la luz del concepto de la superposición tributaria.
4. Al Congreso de la República, establecer una discusión dentro de las comisiones de trabajo correspondientes en relación con el presente asunto, con el fin de determinar la procedencia de la reforma del artículo 13 del Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuanto se refiere a la inclusión del monto pagado por los Derechos Arancelarios dentro de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado.

REFERENCIAS

Referencias bibliográficas

1. Acebal, Óscar Ricardo. Técnicas de exportación; Argentina, Rubinzal-Culzoni Editores, 1987
2. Dahlgren, Germán. La tasa municipal de registro, inspección y servicios de contralor. Un tributo imposible. Argentina, Universidad Nacional del Nordeste, 2003
3. Folco, Carlos María. Procedimiento Tributario: naturaleza y estructura. Argentina, Rubinzal-Culzoni Editores, segunda edición, 2004
4. García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario. Tomo II, Parte Especial, El Derecho Tributario Vigente; Argentina, Editorial Depalma, 1997
5. Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano, México, Editorial Porrúa, décima edición, 1991
6. Martín, José María y Guillermo Rodríguez. Derecho Tributario General; Argentina, Editorial Depalma, 1995
7. Orellana Donis, Eddy Giovanni. Derecho constitucional y procesal constitucional. Guatemala, 2000
8. Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario, parte general; España, Editorial Civitas, octava edición, 1998
9. Queralt, Juan Martín y otros: Curso de Derecho Financiero y Tributario, España, Editorial Tecnos, sexta edición, 1995
10. Saccone, Mario Augusto. Guía de estudio Derecho Tributario; Argentina, Agrupación JURE, 2009
11. Santiago de León, Erick Gustavo. Derecho Financiero; Guatemala, SR Editores, segunda edición, 2008
12. Sol Juárez, Humberto. Derecho fiscal. México, Red Tercer Milenio S.C., 2012
13. Vallejos, Luis Abelardo. Las tesinas de Belgrano; Argentina, Departamento de Investigaciones, 2010
14. Witker, Jorge. Derecho Tributario Aduanero. México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, segunda edición, 1999

Referencias normativas

1. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala
2. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91, Código Tributario
3. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado
4. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria
5. Consejo de Ministros de Integración Económica, CAUCA IV, Anexo de la Resolución 223-2008 (COMIECO-XLIX)
6. Corte de Constitucionalidad. Expediente 293-87. Fecha de sentencia: 12 de febrero de 1988
7. Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 21, expedientes acumulados 42, 43 y 52-91. Fecha de sentencia: fecha 18 de julio de 1991
8. Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 71. Expedientes acumulados número 421, 453, 608, y 818-2002, y 1806-2003. Fecha de sentencia: 24 de febrero de 2004
9. Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 73. Expediente 232-2004. Fecha de sentencia: 30 de septiembre de 2004
10. Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 82, expediente 1356-2006. Fecha de sentencia: 11 de octubre de 2006
11. Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 88, expediente 775-2007. Fecha de sentencia: 24 de abril de 2008
12. Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 91, expediente 536-2007. Fecha de sentencia: 18 de marzo de 2009
13. Corte de Constitucionalidad. Gaceta no. 93, expediente número 3785-2008. Fecha de sentencia: 23 de julio de 2009
14. Corte de Constitucionalidad. Expediente 829-98. Fecha de sentencia: 10 de mayo de 2010
15. Corte de Constitucionalidad. Expediente 4451-2013. Fecha de sentencia: 28 de mayo de 2014

16. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Resolución DIR-SAT-026-2002
17. SIECA, Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano

Referencias electrónicas

1. Confiscar, Diccionario de la lengua española, España, Real Academia Española, 2012, 22ª. edición, disponibilidad y acceso:
<http://lema.rae.es/drae/?val=confiscar>
2. Derecho Fiscal, Programa de la materia. Universidad América Latina. México. Disponibilidad y acceso:
ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Docs/Inicio.html
3. Equidad. Diccionario de la lengua española, España, Real Academia Española, 2012, 22ª. edición, disponibilidad y acceso:
<http://lema.rae.es/drae/?val=equidad>
4. Principio. Diccionario de la lengua española, España, Real Academia Española, 2012, 22ª. edición, disponibilidad y acceso:
<http://lema.rae.es/drae/?val=principios>
5. Tributo, Diccionario de la lengua española, España, Real Academia Española, 2012, 22ª. edición, disponibilidad y acceso: <http://lema.rae.es/drae/?val=tributo>
6. Universidad América Latina, Derecho Fiscal, Unidad 8 La Obligación fiscal, México. Disponibilidad y acceso:
http://ual.dyndns.org/Biblioteca/Derecho_Fiscal/Pdf/Unidad_8.pdf

Otras referencias

1. Guzmán Godínez, Amada Victoria. "Trascendencia de los principios que regulan el Derecho Tributario". Revista Jurídica XVI. número 16, Guatemala, enero-junio 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas / URL
2. Jiménez Crespo, Patricia. "Reflexiones sobre la doble moralidad del funcionario público en los criterios de recaudación y ejecución del gasto público", Revista

Jurídica XVI, número 16, Guatemala, enero-junio 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas / URL

3. Osorio Alonzo, Jaime Fernando, “La doble tributación en la justicia constitucional de Guatemala”, Revista Jurídica XVI, número 16, Guatemala, enero-junio 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas / URL.

ANEXOS

GUÍA DE ENTREVISTA

Trabajo de investigación “ANÁLISIS SOBRE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS AL TERRITORIO GUATEMALTECO ¿SUPERPOSICIÓN TRIBUTARIA?”

Alumno investigador: Juan Carlos Donis Morales

Instrucciones: De antemano agradezco su participación en la presente entrevista. Esta será realizada por mí con fines académicos exclusivamente, por lo que la información resultante de la misma será manejada con estricta confidencialidad y los criterios u opiniones expuestos serán utilizados solamente para el trabajo de investigación que se realiza.

Nombre completo: _____

Profesión u oficio: _____

ENTREVISTA

1. ¿Considera usted que los Derechos Arancelarios a la Importación son impuestos?

R: _____

2. ¿Considera usted que el hecho generador de los Derechos Arancelarios a la Importación es el mismo que del Impuesto al Valor Agregado para la importación de mercancías a Guatemala?

R: _____

3. ¿Considera usted que la obligación tributaria para el pago de los Derechos Arancelarios a la Importación nace en el mismo momento que para el pago del Impuesto al Valor Agregado para la importación de mercancías a Guatemala?

R: _____

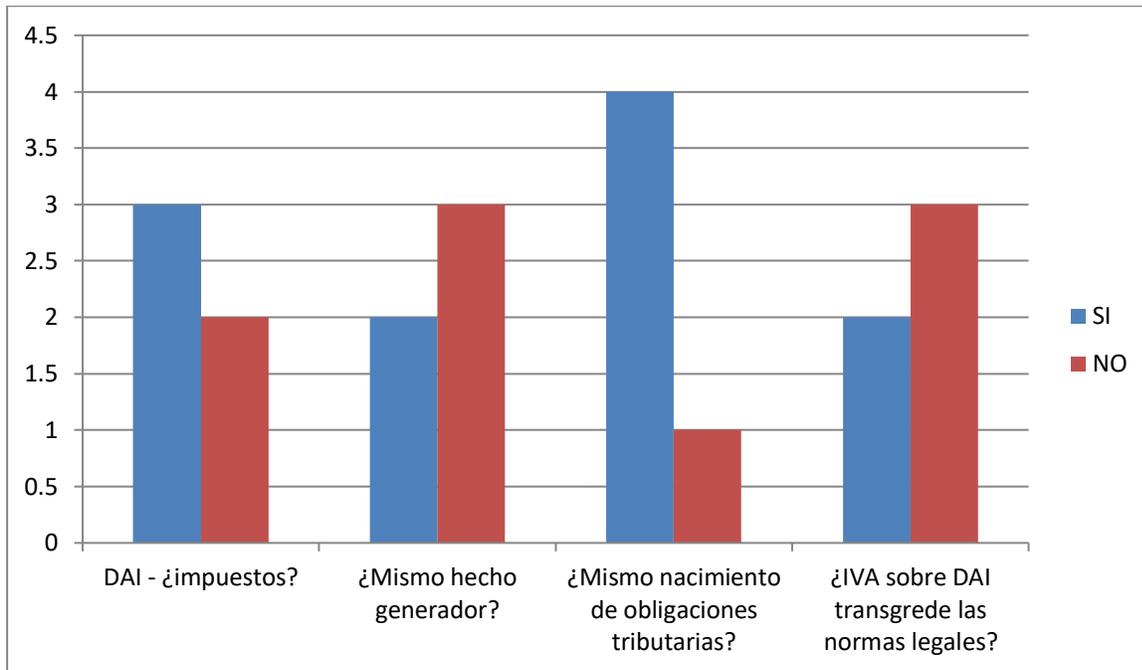
4. ¿Cuál su opinión con respecto a que se incluya el monto pagado por Derechos Arancelarios a la Importación dentro de la base imponible para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado para una misma importación de mercancías a Guatemala?

R: _____

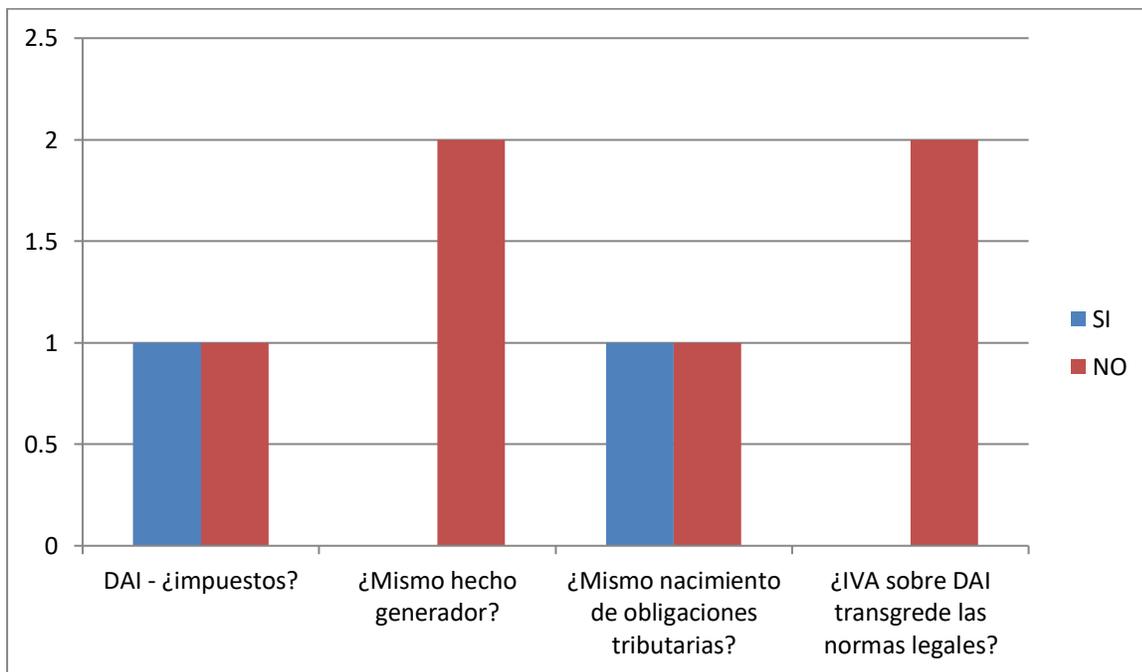
5. ¿Considera usted que la inclusión del monto pagado por Derechos Arancelarios a la Importación dentro de la base imponible para el cálculo del Impuesto al Valor Agregado para una misma importación de mercancías a Guatemala, transgrede los principios y las normas jurídicas vigentes en materia tributaria?

R: _____

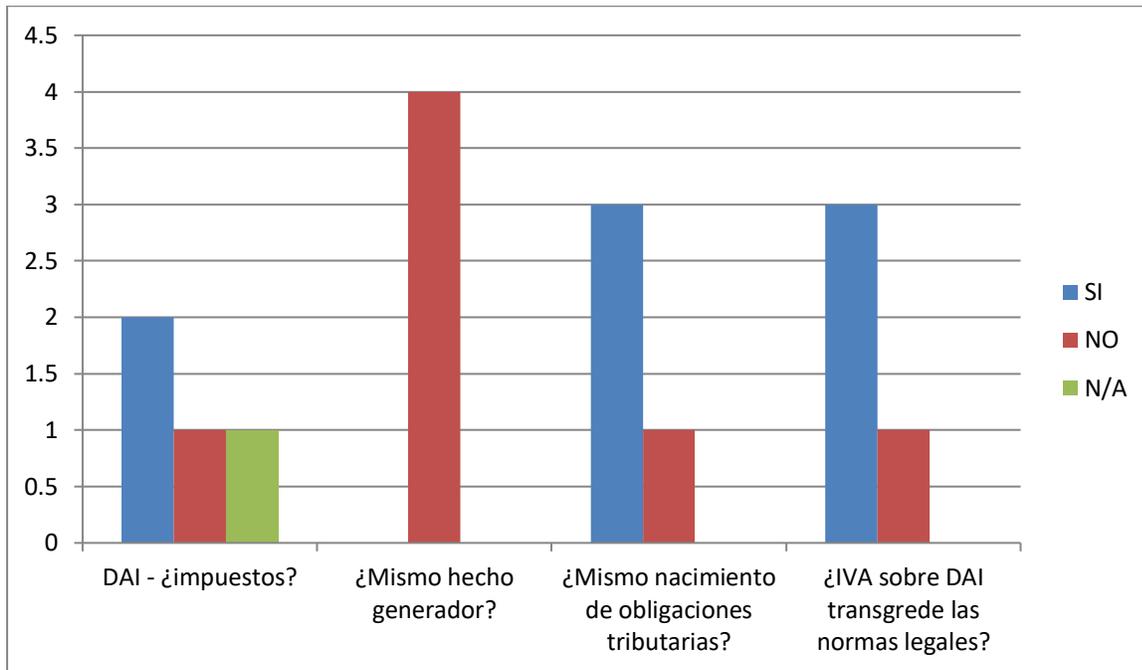
Resultados de entrevista a Peritos Contadores:



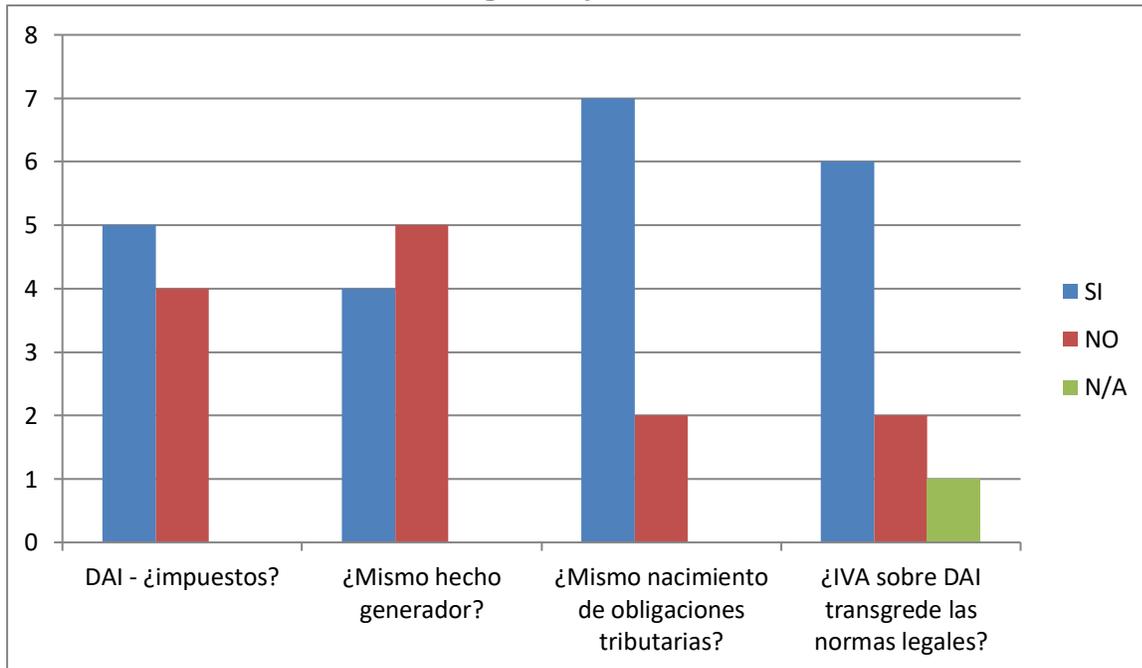
Resultados de entrevista a Administrador de Empresas y Economista:



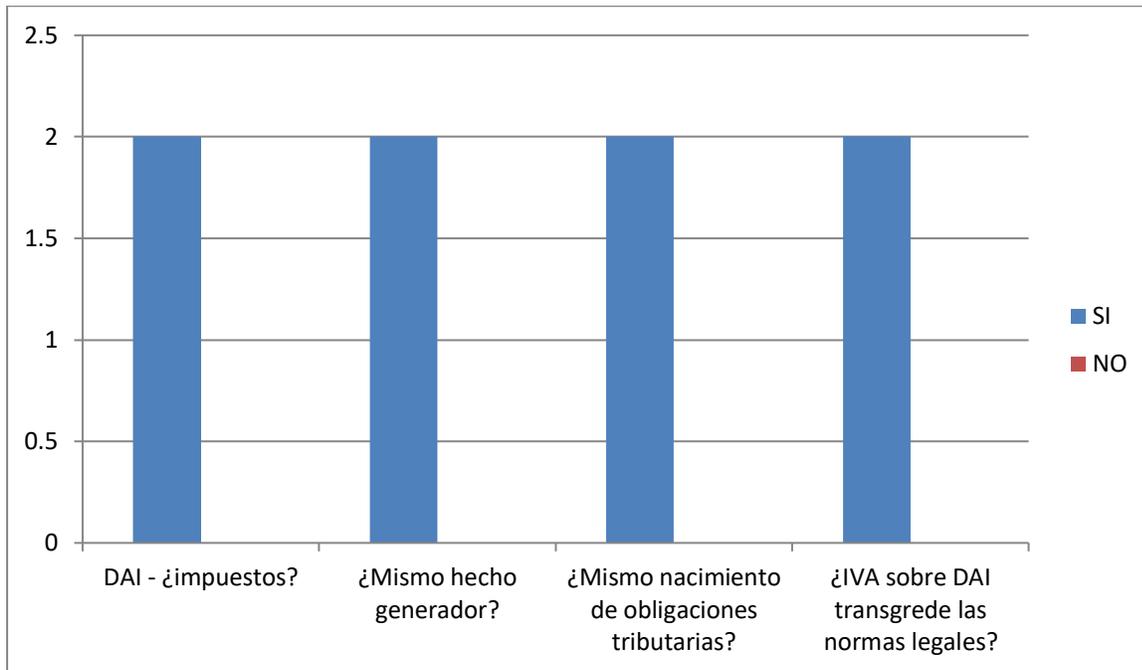
Resultados de entrevista a Contadores Públicos y Auditores:



Resultados de entrevista a Abogados y Notarios:



Resultados de entrevista a Agentes de Aduana:



Resultados de entrevista a Técnico de la Unidad de Normas y Procedimientos de la Intendencia de Aduanas de SAT:

