

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO CONSTITUCIONAL

"LA INTERPRETACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD EN EL DERECHO
TRIBUTARIO GUATEMALTECO. EXENCIONES U OTROS BENEFICIOS FISCALES"

TESIS DE POSGRADO

ANGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA

CARNET 24815-15

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2017
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO CONSTITUCIONAL

"LA INTERPRETACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD EN EL DERECHO
TRIBUTARIO GUATEMALTECO. EXENCIONES U OTROS BENEFICIOS FISCALES"

TESIS DE POSGRADO

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

POR

ANGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO CONSTITUCIONAL

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE 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

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
MGTR. JORGE LUIS CORDOVA GUZMAN

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
MGTR. EDGAR ORLANDO RUANO GODOY
MGTR. OLGA PATRICIA CASTILLO VÁSQUEZ
LIC. CARMEN MARIA DEL ROSARIO GUTIERREZ SOLE DE COLMENARES

M.A. Jorge Luis Córdova Guzmán

Abogado y Notario

Guatemala, 2 de enero de 2017

M.A. Alan Alfredo González De León
Secretario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

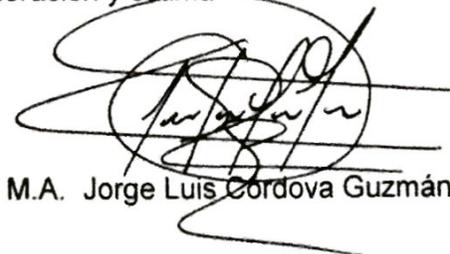
Señor Secretario:

Atentamente me dirijo a usted con el propósito de rendir dictamen, en mi calidad de asesor del proyecto de tesis titulada "LA INTERPRETACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO. EXENCIONES U OTROS BENEFICIOS FISCALES", la cual fue elaborada por la maestrante ANGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA con número de carné 2481515.

Desde la óptica de la igualdad en materia constitucional, la propuesta del licenciado Menéndez Ochoa, destaca el planteamiento de un asunto estrictamente jurídico, que se ha complementado con otras ramas de la filosofía, en el que además compila y analiza una materia que necesita urgentemente manifestaciones de ciencia para mejor comprensión y aplicación; De lo anterior, resulta un importante estudio tributario, cuyo examen realizado, comentarios y conclusiones, dan cuenta de que el Derecho Financiero y Tributario, requiere un profundo examen técnico político, sin descuidar por su puesto el ámbito jurídico.

El trabajo de investigación, cumple con los requisitos de forma y fondo contenidos en el Instructivo de Elaboración de Tesis de la Facultad, por lo que luego de haber revisado el documento y acordado algunas correcciones y adhesiones, mismas que forman parte del documento final, emito DICTAMEN FAVORABLE y recomiendo continuar con el trámite respectivo a efecto se autorice la impresión del trabajo de tesis.

Con las muestras de mi consideración y estima



M.A. Jorge Luis Córdova Guzmán

Jorge Luis Córdova Guzmán
Abogado y Notario



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante ANGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA, Carnet 24815-15 en la carrera MAESTRÍA EN DERECHO CONSTITUCIONAL, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07559-2017 de fecha 19 de septiembre de 2017, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"LA INTERPRETACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO. EXENCIONES U OTROS BENEFICIOS FISCALES"

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN DERECHO CONSTITUCIONAL.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 7 días del mes de diciembre del año 2017.

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



Dedico este trabajo a JC.

A mis padres.

A mi esposa.

A mis hijos.

A mis hermanos.

A mi asesor de tesis.

A mi padrino.

RESUMEN EJECUTIVO.

Autor: Ángel Estuardo Menéndez Ochoa.

Título: LA INTERPRETACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO. EXENCIONES U OTROS BENEFICIOS FISCALES.

Carrera: Maestría en Derecho Constitucional. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Carné: 2481515.

El trabajo de tesis desarrolla el principio Constitucional de Igualdad en materia Tributaria y la interpretación que del mismo ha realizado el Tribunal Constitucional guatemalteco y otros tribunales constitucionales fuera de Guatemala; previo a ello, se desarrolla una adecuada base conceptual doctrinaria e histórica sobre la concepción de dicho principio. Se analiza la legislación tributaria guatemalteca vigente en la cual, a criterio del autor, el principio constitucional aludido se violenta abiertamente.

Se resalta la importancia del estudio de este principio, desde la perspectiva de la interpretación constitucional, pues siendo Guatemala el país con la carga tributaria con respecto al PIB, más baja en América Latina y donde la existencia de una cantidad desmesurada de exenciones, condonaciones y otros privilegios, dan una de las tasas por sacrificio fiscal más altas del mundo; siendo estos tratos, en su mayoría contrarios a dicho principio y una burla para la mayoría de los contribuyentes de este país, siendo una de las economías y sociedades más desiguales del mundo.

El presente trabajo denota las desigualdades que existen en el Sistema Tributario guatemalteco, a efecto que, en el momento oportuno, se realicen las reformas necesarias y tributen, en forma justa, quienes más capacidad económica tienen.

ÍNDICE

| | |
|--|-----|
| <u>Introducción</u> | 3 |
| <u>Capítulo 1: LA CONSTITUCIÓN</u> | 5 |
| <u>1.1.</u> La Constitución Política de la República de Guatemala | 5 |
| <u>1.2.</u> La Supremacía Constitucional..... | 7 |
| <u>1.3.</u> La Constitución y los Tratados Internacionales | 8 |
| <u>1.4.</u> La Interpretación de la Constitución | 12 |
| <u>Capítulo 2: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES</u> | 19 |
| <u>2.1.</u> Principios Constitucionales Generales | 19 |
| <u>2.2.</u> Principios Constitucionales en materia tributaria | 21 |
| <u>2.3.</u> Otros artículos de la CPRG que establecen preceptos en materia fiscal. | 46 |
| <u>Capítulo 3: La Igualdad como principio y valor</u> | 49 |
| <u>3.1.</u> La Igualdad General..... | 49 |
| <u>3.2.</u> La Igualdad Tributaria en la historia | 55 |
| <u>3.3.</u> La Igualdad en materia Tributaria..... | 61 |
| <u>Capítulo 4: Disposiciones legales y reglamentarias emitidas en materia tributaria que se estiman violatorias al Principio Constitucional de Igualdad.</u> | 67 |
| <u>4.1.</u> Aspectos Generales de la determinación de la obligación tributaria. | 67 |
| <u>4.2.</u> Normas tributarias que contienen disposiciones contrarias al Principio de Igualdad..... | 74 |
| <u>4.3.</u> Beneficios Tributarios..... | 101 |

| | |
|--|-----|
| <u>Capítulo 5: Análisis de sentencias emitidas por Tribunales Constitucionales en las cuales se ha invocado la violación del Principio de Igualdad</u> | 108 |
| <u>5.1.</u> Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala..... | 108 |
| <u>5.2.</u> Tribunal Constitucional de España..... | 114 |
| <u>Conclusiones</u> | 118 |
| <u>Recomendaciones</u> | 123 |

INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de la República de Guatemala es la norma superior de este país, en la cual están trazadas las líneas generales en las cuales debe desarrollarse el Estado de Guatemala.

En materia tributaria, la Constitución Política ha establecido Principios fundamentales que sirven para delinear el Sistema Tributario; impone qué es el proceso legislativo de creación de la ley, por medio del cual se establecen los impuestos y sus bases de recaudación; es la Constitución Política la que impone que el Sistema Tributario debe ser justo y equitativo; con ello, debe respetarse la igualdad con quienes sufragán los gastos públicos.

Por medio del principio de la Autoimposición, es el mismo pueblo, a través de sus representantes, concretamente, los diputados al Congreso de la República, quienes establecen los impuestos, quienes deben velar porque las normas que afecten el patrimonio de los ciudadanos al imponerles cargas impositivas, sean justas, que respeten la dignidad y las condiciones de los mismos, principalmente su capacidad económica, a efecto que, quienes más recursos tengan, contribuyan de mayor manera que aquellos menos privilegiados materialmente.

La Corte de Constitucionalidad ejerce un papel muy importante, como intérprete legítimo de la Constitución Política, debe velar a efecto que, las normas y principios contenidos en esta, no sean limitados, restringidos o tergiversados en la creación de normas de inferior jerarquía a la norma suprema o bien, por acciones concretas de autoridad que afecten a particulares.

En el ámbito tributario, la Corte de Constitucionalidad, en sus treinta años de impartir justicia constitucional en nuestro país, ha emitido una cantidad de fallos en materia tributaria que ha generado una buena cantidad de jurisprudencia, derivada de la interpretación, que en los últimos años ha prevalecido la ponderación sobre la simple subsunción, en la aplicación de la justicia constitucional.

La jurisprudencia acumulada en la materia tributaria por parte de la Corte de Constitucionalidad, reviste una importante cantidad de doctrina y razonamientos que le permiten a quien le corresponda la creación de disposiciones tributarias, ya sea el Congreso de la República, con las leyes impositivas, o bien, a la Administración Pública al momento de crear las disposiciones reglamentarias, al administrar la gestión tributaria, así como a los tribunales de justicia, al considerar esa jurisprudencia y desarrollar sus labores de la mejor manera y satisfaciendo los preceptos constitucionales.

En el presente trabajo de tesis se desarrollará el Principio Constitucional de Igualdad en materia Tributaria y la interpretación que del mismo ha realizado el Tribunal Constitucional guatemalteco y otros tribunales constitucionales fuera de Guatemala.

Es sumamente importante el estudio de este principio, desde la perspectiva de la interpretación constitucional, pues siendo Guatemala el país con la carga tributaria con respecto al PIB, más baja en América Latina y donde la existencia de una cantidad desmesurada de exenciones, condonaciones y otros privilegios, dan una de las tasas por sacrificio fiscal más altas del mundo; siendo estos tratos, en su mayoría contrarios a dicho principio y una burla para la mayoría de los contribuyentes de este país.

El presente trabajo busca denotar las desigualdades que existen en el Sistema Tributario guatemalteco, a efecto que, en el momento oportuno, se realicen las reformas necesarias y tributen, en forma justa, quienes más capacidad económica tienen.

CAPÍTULO I

1.1. LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

Para el logro de los objetivos trazados para el desarrollo de esta tesis, es necesario iniciar el presente trabajo con el desarrollo teórico sobre los aspectos generales del Derecho Constitucional en general, y en particular, sobre el sistema constitucional guatemalteco.

Entrando en materia, según Andrés Serra Rojas, entiende por Constitución: *“La fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de Gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de la comunidad, elevados a categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos”*¹. El Profesor de la Universidad de Sevilla, Antonio E. Pérez Luño nos indica que *“La Constitución asume el papel de norma fundamental y en su seno aparecen como la cúspide de la estructura jerárquica del sistema el conjunto de valores, principios y derechos fundamentales.”*²

Buenaventura Echeverría sostiene que: *“Constitución es la ley orgánica y fundamental adoptada por una nación o Estado como el principio regulador del Gobierno y de los individuos. Es la ley suprema que establece el carácter y*

¹ Citado por SAENZ JUAREZ, Luis Felipe. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES EN CASOS CONCRETOS EN GUATEMALA. Documento electrónico. Anuario de Derecho Constitucional. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Acceso: www.juridicas.unam.mx Página 87. (Fecha de consulta 8 de mayo de 2016.)

² PÉREZ LUÑO, Antonio E. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. Editorial Tecnos. Novena edición. Madrid, España, 2007. Página 141.

*concepto de gobierno y los principios a que debe sujetar su vida interna, la organización, distribución y limitación de las funciones de los diferentes departamentos y la forma en la que debe ejercerse el poder público.*³

Ana Margarita Monzón de Vásquez y Julio César Cordón Aguilar, indican que *“La Constitución es la norma fundamental del ordenamiento jurídico de un Estado; como tal, establece la estructura básica de éste y reconoce y garantiza los derechos y libertades inherentes a la persona”*⁴. Por su parte, Julio César Cordón Aguilar indica que *“La Constitución define el sistema de fuentes formales del Derecho. Es la norma normarum, por cuanto el resto de normas jurídicas serán válidas sólo si son emitidas en armonía con lo que en ella prescrito.”*⁵

La Constitución Política es la expresión de la soberanía, manifestada por medio de delegados electos por medio de una Asamblea Nacional Constituyente, en forma democrática. Este poder constituyente es un poder soberano, porque expresa la voluntad del pueblo a través de la Constitución, que establece la forma de ejercer el poder y los límites de ese poder a través de declaraciones de derechos y de garantías constitucionales por medio de la jurisdicción constitucional. Podemos decir que la Constitución Política es el instrumento jurídico en el cual se fundamenta nuestra democracia.

La Constitución Política que nos rige está vigente desde el 14 de enero de 1986, es el cuerpo legal que establece los principios en los cuales se funda el Estado guatemalteco; se establecen los derechos y garantías fundamentales de los habitantes de este país, contiene las pautas generales básicas del Estado Guatemalteco y desarrolla sus principales instituciones.

³ ECHEVERRIA S., Buenaventura. DERECHO CONSTITUCIONAL GUATEMALTECO. Tipografía Nacional. Guatemala, 1944. Página 75.

⁴ MONZON DE VÁSQUEZ, Ana Margarita y Julio César Cordón Aguilar. LA DEFENSA DEL ORDEN CONSTITUCIONAL EN GUATEMALA. Revista Opus Magna Constitucional Guatemalteco, Tomo III, 2011. Página 152.

⁵ CORDÓN AGUILAR, Julio César. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE GUATEMALA. Revista Opus Magna Constitucional Guatemalteco, Tomo II, 2011. Publicación del Instituto de Justicia Constitucional. Guatemala, 2011. Página 247.

1.2. LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL

Solamente el poder constituyente puede modificar la Constitución Política. Los poderes constituidos, concretamente el Congreso de la República, el Presidente de la República y el Organismo Judicial no pueden modificar la Constitución, pues son jurídica y jerárquicamente inferiores al poder constituyente por haber recibido un poder delegado por este último. Es el principio que Kelsen denomina de regularidad constitucional. Este requiere que las disposiciones emanadas de los órganos constituidos sean inferiores en jerarquía a la Constitución. De allí deviene el principio de Supremacía Constitucional.

El autor español Isidre Molas indica: *“La Constitución es la Ley Fundamental del Ordenamiento jurídico, su norma suprema y, por ello, posee un rango y una fuerza superiores a todas las otras normas que integran el Ordenamiento. Para que una ley sea válida, no debe ser contraria a la Constitución.”*⁶

Sobre la superioridad de la normativa constitucional, Epaminondas González Dubón escribió *“El reconocimiento del valor normativo de la Constitución, significa que es dentro del derecho guatemalteco la Ley Fundamental del Estado, vinculante para todo el poder público y con las siguientes consecuencias: la invalidez de la ley emitida en disidencia con ella; la administración debe subsumir su actividad dentro de los preceptos de la constitución; y los tribunales deben aplicar la norma constitucional en lugar de la disposición legal que esté en contradicción con ella.”*⁷

⁶ MOLAS, Isidre. DERECHO CONSTITUCIONAL. Editorial Tecnos. Tercera Edición, segunda reimpresión. Madrid. España, 2007. Página 227.

⁷ Citado por DUARTE BARRERA, Manuel. EL CONTROL PREVIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY. Artículo publicado en OPUS MAGNA Constitucional Guatemalteco, Tomo III, 2011. Publicación del Instituto de Justicia Constitucional. Guatemala, 2011. Página 379.

Es una valiosa garantía para el Estado de Derecho, conferirle a una norma la preeminencia en el desarrollo de las directrices que describen los derechos fundamentales y la estructura del Estado. Al existir un conflicto de aplicación entre normas, los jueces y la autoridad administrativa, deben aplicar siempre la norma superior o el espíritu en ella plasmado. El control de la supremacía constitucional está a cargo de la Corte de Constitucionalidad y de los Tribunales de Justicia en la justicia constitucional difusa.

1.3. LA CONSTITUCIÓN Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES

¿Qué se entiende por tratado, convenio o acuerdo internacional? Paul Reuter nos ilustra con lo siguiente: *“Términos como tratado, convenio, acuerdo o protocolo se usan como sinónimos. Además, el significado de la mayoría de los términos que se emplean en el derecho de los tratados es en extremo variable; cambia de país a otro y de una constitución a otra; en el derecho internacional podrá afirmarse incluso que varía de un tratado a otro: cada tratado es una especie de microcosmos que establece libremente en sus cláusulas finales las reglas que necesita para vivir”*.⁸

Es de suma importancia desarrollar brevemente la relación que existe entre los tratados Internacionales con nuestra Constitución Política, principalmente en las materias sobre Derechos Humanos y en materia Tributaria.

Se abordarán las situaciones siguientes:

1. Los tratados en materia de Derechos Humanos
2. Los tratados en materia Tributaria.

⁸ REUTER, Paul. INTRODUCCIÓN AL DERECHO DE LOS TRATADOS. Primera edición en español. Facultad de Derecho. Universidad Nacional Autónoma de México. Fondo de Cultura Económica, S.A. de C.V. México, 1999. Página 44.

1.3.1. LOS TRATADOS EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. Existe un trato distinto ante las situaciones aludidas, pues a la primera, en materia de Derechos Humanos, el artículo 46 del texto Constitucional establece el principio relativo a los tratados en materia de Derechos Humanos, que prevalecen sobre el derecho Interno. El artículo 44 de la Carta Magna establece la nulidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de cualquier otra índole que restrinjan disminuyan o tergiversen los derechos establecidos en la Constitución. En el caso de este artículo hay que decir que si bien es cierto, no se mencionan los derechos humanos por nombre, se habla en general de los Derechos establecidos en la Constitución. Para los efectos de este trabajo, se analizará la relación que tiene la Constitución con los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Para el efecto, es importante conocer y citar la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad en relación a la aplicación de los tratados internacionales en materia de derechos humanos: *“...los tratados y convenios internacionales -en cuya categoría se encuentran la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, la Declaración Universal de los Derechos Humanos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos- no son parámetro para establecer la constitucionalidad de una ley o una norma, pues si bien es cierto el artículo 46 de la Constitución le otorga preeminencia a esos cuerpos normativos sobre el derecho interno, lo único que hace es establecer que en la eventualidad de que una norma ordinaria de ese orden entre en conflicto con una o varias normas contenidas en un tratado o convención internacional prevalecerían estas últimas; pero ello no significa, como se dijo, que las mismas puedan utilizarse como parámetro de constitucionalidad. Por consiguiente, en lo referente a este punto debe declararse que no se da la violación a ninguna norma de la Constitución Política de la República...”*⁹ A criterio del suscrito, nuestro texto constitucional debería dar el mismo nivel que ostenta en el ordenamiento jurídico

⁹ Corte de Constitucionalidad. Sentencia contenida en la Gaceta No. 43, expediente No. 131-95, página No. 47, sentencia del 12 de marzo de 1997 Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sic/> (fecha de consulta 21 de junio de 2016.)

nacional a los tratados y convenios ratificados por nuestro país en materia de derechos humanos, no solo para la aplicación de estos por encima de las normas ordinarias, sino para que puedan considerarse como inconstitucionales las disposiciones inferiores a la Constitución que contravengan o restrinjan los derechos o garantías, en la materia indicada establecidos en convenios o tratados internacionales.

Los derechos humanos son las garantías que nos permiten llevar una vida digna. Forman parte de nuestra vida diaria, no están solamente escritos en un papel. Los derechos humanos son la base para convivir en un ambiente de libertad, justicia y paz. Son derechos fundamentales que tienen las personas y en materia tributaria les garantizan la protección de su patrimonio y dignidad ante los abusos de la autoridad que pudiere afectarlos injustamente. Entre ellos destaca el derecho de igualdad que se desarrollará en esta tesis.

Los derechos humanos pueden dividirse en tres categorías:

- 1- Individuales
- 2- Económicos, sociales y culturales
- 3- Civiles y políticos

Actualmente se podría agregar otra categoría la cual son los derechos de los pueblos que son de naturaleza colectiva.

En cuanto a la integración internacional y la necesidad de suscripción de tratados internacionales, en la década de 1950 se verifica, a nivel mundial, una tendencia a la integración política, económica, social y también jurídica en los Estados que conforman la comunidad internacional.

El Derecho Internacional de los Derechos Humanos (DIDH) forma parte del *ius cogens* del Derecho Internacional, lo cual lo ubica a la cabeza de la pirámide

normativa del ordenamiento jurídico internacional. Varias constituciones actuales, siguiendo la tendencia internacional imperante, han jerarquizado expresamente los tratados internacionales en materia de derechos humanos, otorgándoles el máximo rango dentro del ordenamiento constitucional interno.

1.3.2. LOS TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA. En el desarrollo de las relaciones de la Administración de los tributos entre países, ha surgido la necesidad de suscribir tratados o convenios, principalmente los relacionados con evitar la doble tributación internacional, así como evitar y combatir la evasión, la elusión y la defraudación tributaria. Aunque en el ámbito internacional, buena parte de estos convenios se han suscrito con el principal objeto de evitar la doble tributación y que en estos se incluyen aspectos relacionados con la lucha contra la defraudación tributaria y la cooperación entre Estados en el tema tributario.

Indica José André Wanderley Dantas de Oliveira¹⁰ *“El fenómeno de la globalización representó un papel decisivo como impulsor del mecanismo de asistencia y cooperación interestatal en términos de intercambio de información de naturaleza fiscal”*.

El mundo de los negocios no se limita a un determinado país, la mentalidad empresarial siempre está buscando la expansión de los mercados, sin que las fronteras de los países sean barreras para el crecimiento empresarial; lo dicho, más el deseo de optimizar los rendimientos económicos, buscando todo tipo de ventaja operativa, pero principalmente aquellas que signifiquen la reducción de gastos, es lo que motiva a los países a luchar por su recaudación y la suscripción de los convenios o tratados en esta materia, se dan ante ese escenario, garantizando el recaudo, así como la justicia contributiva. Lamentablemente nuestro país no tiene ningún tratado o convenio ratificado al momento de

¹⁰ WANDERLEY DANTAS DE OLIVEIRA, José André. ASISTENCIA MUTUA EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL CON LA FINALIDAD DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. Documento electrónico. VLEX. Id. vLex: VLEX-278031 <http://www.vlex.com/vid/278031>. Pagina 18. (visto el 25 de junio de 2016).

elaborarse este trabajo y ha suscrito únicamente convenios relacionados con el intercambio de información fiscal.

Para el presente trabajo de tesis, reviste especial importancia la interpretación que la Corte de Constitucionalidad y otros tribunales constitucionales foráneos han realizado en relación al alcance que tienen las disposiciones constitucionales en materia tributaria para la resolución de conflictos entre normas de inferior jerarquía al texto constitucional.

1.4. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN

Respecto a la interpretación jurídica, en términos generales, indica Isidre Molas que *“Las normas jurídicas se manifiestan a través de palabras, datos y signos. La interpretación es aquella actividad que tiene como resultado la determinación del contenido de la norma jurídica a través de los datos y signos externos en que se manifiesta. Toda norma, para poder ser aplicada, ha de ser objeto de interpretación.”*¹¹

Siendo la Constitución Política una disposición o norma jurídica, la misma debe ser debidamente interpretada por quienes la aplican. La Constitución Política no solo es interpretada por los tribunales constitucionales, quienes consideran los preceptos en ella establecidos en situaciones concretas, sino debe ser interpretada por quienes, desde otros ámbitos de competencia, deben conocer la misma, analizarla e interpretarla, tales como los legisladores, pues las normas que emiten deben respetar y atender los preceptos y principios de la misma; quienes defienden derechos fundamentales de los ciudadanos; los tribunales ordinarios, la

¹¹ MOLAS, Isidre. DERECHO CONSTITUCIONAL. Ob. Cit. Página 221.

administración pública y, en general, todos quienes forman parte de la sociedad, que en sus actos y decisiones no pueden contrariar los preceptos constitucionales.

Néstor Pedro Sagüés citado por Alberto Pereira-Orozco, al referirse a la importancia que reviste la interpretación de la Constitución, menciona: *“La importancia de la interpretación constitucional parece obvia: el valor de cada precepto de la Constitución depende, en definitiva, del significado que le den sus intérpretes-operadores. La letra podrá decir claramente una cosa, la intención del constituyente podrá haber sido bien definida..., pero, en última instancia, la cláusula constitucional regirá del modo que sea interpretada y aplicada.”*¹²

En cuanto a lo que es en sí la interpretación constitucional Alberto Pereira-Orozco, expresa que: *“Constituye un proceso de adecuación de la norma a la realidad y viceversa. Ese proceso sigue las mismas reglas que le son generales al demás orden Jurídico. La interpretación constitucional responde a sus particularidades de norma suprema.”*¹³

Luis Ernesto Cáceres Rodríguez menciona que *“La interpretación de la Constitución, deberá estar encaminada a salvaguardar su naturaleza política y organizativa para los fines que persiga el intérprete, sea el particular en ejercicio de sus derechos constitucionales o la autoridad.”*¹⁴

¹² PEREIRA-OROZCO, Alberto. CONSTITUCIÓN POLITICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Texto de 1985 y sus reformas de 1993, Estudio conceptual. Colección Generación Perdida. Ediciones de Pereira. Guatemala, marzo de 2014. Página 47.

¹³ PEREIRA-OROZCO, Alberto. TEMAS COMPLEMENTARIOS. Tribunal Constitucional. Interpretación constitucional y Jurisprudencia constitucional. Incluido en el libro titulado DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL. Colección Generación Perdida. Segunda edición. Ediciones de Pereira. Guatemala, marzo de 2012. Página 307.

¹⁴ CÁCERES RODRÍGUEZ, Luis Ernesto. DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL. Editorial Fenix. Quinta Edición. Guatemala, 2015. Página 183.

La interpretación constitucional es un proceso en el cual, la autoridad contrapone la situación que debe resolver, con el texto individual o integral de la Constitución y toma la decisión.

Las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad por inconstitucionalidad general o en caso concreto de disposiciones legales o reglamentarias en materia tributaria, en las que se interpreta las normas constitucionales de dicha materia, han servido de argumento válido en la defensa de los intereses de los contribuyentes, ante la pretensión de violaciones o restricciones a los derechos y garantías por parte de la autoridad administrativa.

1.4.1. FORMAS DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

La mayor parte de los tratadistas, aceptan la clasificación siguiente:

1.4.1.1 Auténtica o legislativa, la cual realiza el mismo órgano que sancionó la norma. Para Juan D. Ramírez Gronda es la que *“Realiza el mismo legislador, ya sea al dictar una nueva ley o al incluir en la primitiva, textos que sirven para aclarar el sentido de otros.”*¹⁵

1.4.1.2 Judicial o jurisprudencial, es la realizada por los jueces al determinar el alcance y contenido de la norma en un caso concreto. Indica Luis Ernesto Cáceres Rodríguez al respecto lo siguiente: *“La interpretación constitucional realizada por los tribunales es la que asume mayor trascendencia, ya que corresponde a los órganos jurisdiccionales ordinarios o especializados la interpretación final de las disposiciones fundamentales cuando son aplicadas por otros órganos de poder”.*¹⁶

¹⁵ RAMIREZ GRONDA, Juan D. DICCIONARIO JURÍDICO. Editorial Claridad. 8ª edición. Buenos Aires, Argentina. 1974. Página 175.

¹⁶ CÁCERES RODRÍGUEZ, Luis Ernesto. DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL, Ob. Cit. Página 191.

1.4.1.3 Doctrinaria o científica, indica Jorge Ulises Carmona Tinoco que *“la doctrina ha desempeñado un papel fundamental en la evolución de la interpretación constitucional, principalmente en la sistematización de los principios que la distinguen en la interpretación de aquellos llamados intérpretes del texto constitucional.”*¹⁷ En lo que respecta a esta forma de interpretación, se puede decir que los juristas al analizar, para efectos de defensa de derechos fundamentales, estudios jurídicos u otros, las normas constitucionales.

1.4.2. REGLAS DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

Para el desarrollo del presente trabajo de tesis, es importante conocer cuáles son las reglas de la interpretación constitucional, en pos la adecuada aplicación del principio de Igualdad en la materia tributaria.

En la doctrina se consideran las reglas de interpretación en materia constitucional siguientes:

- a) **Interpretación teleológica o finalista.** La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el fin de nuestro sistema jurídico, es alcanzar el bien común. (art. 1º. CPRG). El Profesor de la Universidad de Castilla-La Mancha Javier Díaz Revorio, al respecto nos indica: *“Busca el significado de un precepto de acuerdo con la finalidad, y posee también relevancia a la hora de interpretar el texto constitucional. Sin perjuicio de que cada precepto constitucional puede tener su finalidad, hay que destacar que hay un sistema constitucional de valores y principios que determinan los fines de la Constitución y el resto del ordenamiento.”*¹⁸

¹⁷ CARMONA TINOCO, Jorge Ulises. INTERPRETACIÓN JUDICIAL CONSTITUCIONAL. Primera edición. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Autónoma de México. México, 1996. Versión PDF. Vista en la siguiente dirección electrónica: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/867/pl867.htm> (fecha de consulta 22 de junio de 2016.)

¹⁸ DIAZ REVORIO, Javier. LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL Y LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Visto en la siguiente

- b) **Interpretación semántica o gramatical.** Isidre Moles indica que la misma “*Se basa en la determinación del sentido de la norma mediante la fijación del sentido literal de las palabras y signos utilizados en el precepto de acuerdo con las reglas gramaticales.*”¹⁹
- c) **Interpretación sistemática o lógica.** Esta regla parte de un conjunto. El texto normativo en su conjunto, forma un sistema normativo, de esa cuenta, la regla consiste en encontrar, en forma precisa, el contenido de una norma, interrelacionándola con todo el sistema jurídico. Javier Díaz Revorio, en relación a esta regla de interpretación indica que: “*La interpretación sistemática de la Constitución pues la misma es un todo en el que cada precepto adquiere su pleno valor y sentido en función del conjunto.*”²⁰
- d) **Interpretación sociológica.** Afirma Isidre Moles que “*el sentido de las normas puede variar si han variado las circunstancias sociales en que han de ser aplicadas.*”²¹
- e) **Reglas complementarias:**
- e.1. Razonabilidad. Según el letrado de la Corte Suprema de Justicia de la República de Costa Rica, Carlos Jiménez González, esta regla *opera como una limitación a los poderes normativos del Estado.*²²
- e.2. Restrictiva. Los privilegios deben interpretarse en forma restrictiva. Indica Alberto Pereira-Orozco lo siguiente: “*Los privilegios siempre causan malestar en una comunidad y son más resistidos, fundamentalmente, aquellos cuya utilización afecta intereses o derechos de otros, por lo que estos privilegios deben recibir una interpretación restrictiva. Un clásico*

dirección electrónica: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/qdiuris/cont/6/cnt/cnt2.pdf>
(fecha de consulta: 12 de mayo de 2016.)

¹⁹ MOLAS, Isidre. DERECHO CONSTITUCIONAL. Ob. Cit. Página 225.

²⁰ DIAZ REVORIO, Javier. LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL Y LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL. Ob. Cit. Página 15.

²¹ MOLAS, Isidre. DERECHO CONSTITUCIONAL. Ob. Cit. Página 226.

²² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Carlos. SISTEMAS DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL. ANÁLISIS DE UN CASO FALLADO POR LA SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA Y LA SALA CONSTITUCIONAL DE COSTA RICA. Revista de ciencias Penales de Costa Rica. Página 118. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.uned.ac.cr/ecsh/images/catDerPenal/TEMA3.pdf> (fecha de consulta 7 de junio de 2016.)

*ejemplo de privilegio o excepción son las exenciones tributarias.*²³ Aspecto fundamental para el desarrollo de esta tesis.

e.3. Presunción de constitucionalidad de los actos públicos. Adolfo Merkl, citado por Jorge Mario Castillo González, afirma que *“la actividad administrativa del Estado se basa en la ley.”*²⁴ Y, por esa afirmación, se presume que los actos emanados por la administración pública están acordes al ordenamiento jurídico.

e.4. Indubio pro libertate. La interpretación debe favorecer a la libertad. Sobre tal sentido, la Corte de Constitucionalidad falló: *...“la Constitución privilegia siempre la libertad del imputado lo que se traduce en que, de ser factible el aseguramiento de los resultados del proceso mediante otros instrumentos menos gravosos para aquél, son éstos los que deben ser aplicados...”*²⁵

e.5. Indubio pro homine. Afirma Carmen María Gutiérrez Solé de Colmenares al referirse a la interpretación jurídica y en especial *“a la constitucional, implica que ésta debe optimizar los derechos humanos, dando preferencia a la interpretación que más fuertemente despliegue la eficacia jurídica de la norma.”*²⁶

El Profesor Humberto Henderson en conferencia dictada sobre el Principio Pro Homine, señaló lo siguiente: *“Siguiendo los lineamientos expuestos por varios juristas reconocidos y diversos estudios sobre este tema, se puede afirmar que las constitucionales nacionales de los países americanos incorporan y jerarquizan los instrumentos internacionales de cuatro maneras diferentes: derecho internacional de los derechos humanos que*

²³ PERERIRA-OROZCO, Alberto. TEMAS COMPLEMENTARIOS. Ob. Cit. Página 312.

²⁴ CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. DERECHO ADMINISTRATIVO, Teoría General y Procesal. Impresiones Gráficas, Guatemala, 2015. Página 31.

²⁵ Sentencia del 8 de febrero de 2011, expediente 2401-2009. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> (fecha de consulta 7 de junio de 2016.)

²⁶ GUTIÉRREZ SOLÉ DE COLMENARES, Carmen María. EL PRINCIPIO PRO PERSONA Y SU INTERPRETACIÓN POR LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD DE GUATEMALA. Opus Magna Constitucional, Publicación de la Corte de Constitucionalidad. Tomo X. Guatemala, 2015. Página 7.

puede modificar la Constitución (supraconstitucional); derecho internacional de los derechos humanos equiparado a la Constitución (constitucional); derecho internacional de los derechos humanos por debajo de la Constitución, pero por encima de las leyes nacionales (supra legal) y derecho internacional de los derechos humanos equiparado a las leyes nacionales (legal).”²⁷

Con lo desarrollado en este primer Capítulo, se tiene clara la importancia que reviste la Constitución Política dentro del ordenamiento jurídico, así como las reglas que existen para interpretar la misma.

Resulta imperioso conocer los distintos criterios y reglas de interpretación de las disposiciones constitucionales en materia tributaria; la aplicación de los distintos principios constitucionales se desarrolla con la aplicación de los mismos por parte de la Corte de Constitucionalidad; en el caso del Principio de Igualdad en la materia que nos ocupa, la interpretación que del mismo ha realizado dicho Órgano de Justicia Constitucional, permite considerar a la igualdad, no solo vista como un simple trato homogéneo, sino la interpretación impone la consideración de “circunstancias personales”, para que, a través de la interpretación, se dé la connotación adecuada a este Principio, articulado con los restantes Principios constitucionales.

²⁷ HENDERSON, Humberto. Los Tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: La importancia del principio pro homine. Revista IIDH. Volumen 39. Página 40.

CAPITULO II

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

Para Jesús González Pérez los principios jurídicos constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho y, también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación.²⁸

2.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES GENERALES.

Los mismos son postulados contenidos en la Constitución, ayudan a la interpretación de la misma. A continuación se enumeran los Principios Constitucionales generales más aceptados por la doctrina:

2.1.1. EL PRINCIPIO DE SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL.

Quiroga Lavié, citado por Alberto Pereira-Orozco, dicta al respecto: *“Este principio consiste en la particular relación de supra y subordinación en que se hallan las normas dentro del ordenamiento jurídico, de forma tal que logre asegurar la primacía de la ley fundamental del Estado.”*²⁹

2.1.2. EL PRINCIPIO DE CONTROL. Por este principio la Constitución Política tiene la fuerza y los mecanismos para someter los actos de gobierno y los

²⁸ Citado por TEIXERA NUNES JUNIOR, Amandino. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN BRASIL Y EN ESPAÑA: UN ESTUDIO COMPARADO. Artículos Doctrinales. Publicado electrónicamente en el portal Intercodex. Página 3.

²⁹ PEREIRA-OROZCO, Alberto. CONSTITUCIÓN POLITICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Ob. Cit. Página 70.

particulares, así como la legislación y la demás creación de normas a la supremacía de la carta magna.

2.1.3. EL PRINCIPIO DE LIMITACIÓN. Los derechos establecidos y garantizados en la Constitución no son absolutos, tienen limitaciones y los mismos deben regularse en forma adecuada para evitar la anarquía y abusos, y así poder realmente garantizar el goce de los mismos para la sociedad.

2.1.4. EL PRINCIPIO DE FUNCIONALIDAD. Este Principio garantiza el desarrollo adecuado y respetuoso de las funciones del gobierno. Debe garantizar la división de poderes, con ello se equilibra el ejercicio del poder y permite el recíproco control de la gestión de los mismos, ello en pos de la gobernabilidad y transparencia de la gestión.

2.1.5. EL PRINCIPIO DE PERMANENCIA O ESTABILIDAD. Indica Luis Ernesto Cáceres Rodríguez que *“La Constitución posee una vigencia indeterminada, se emite con el propósito de permanecer en vigor de forma perpetua.”*³⁰

Adicionalmente, establece mecanismos que dificultan el proceso de reforma a la misma Constitución Política, pues se establecen disposiciones que no pueden modificarse, otras que pueden reformarse por decisión de una Asamblea Constituyente y otros artículos que pueden reformarse por el voto de dos terceras partes de los diputados al Congreso, previo el cumplimiento de varias formalidades y posteriormente ser objeto a una consulta popular.

Los principios constitucionales son aquellos valores fundamentales que forman parte y están inmersos en las normas supremas de un país; varios de estos están nominados expresamente en el texto de la Constitución y en otros su existencia se infiere de la interpretación de las normas constitucionales.

³⁰ CÁCERES RODRÍGUEZ, Luis Ernesto. DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL, Ob. Cit. Página 201.

2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Gran parte de los principios constitucionales, se fundamentan en los postulados sustentados por Adam Smith, a quien se le conoce como "El Padre de la Economía Política", quien en su obra titulada "Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones", desarrolló los mismos, de la manera siguiente:

- a. Justicia. Indica Adam Smith que los súbditos de cada Estado deben contribuir en forma proporcional a su capacidad o sea en proporción a su renta.
- b. Certidumbre. El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, la manera y la cantidad del pago deben todos ser claros y simples para el contribuyente y para cualquier otra persona. A este segundo postulado corresponde, en la realidad de los Estados constitucionales, el principio de la legalidad del impuesto y la exclusión de la discrecionalidad de la administración recaudadora. Las arbitrariedades y subjetividades eran propias de regímenes monárquicos absolutistas, como los existentes en la fecha en que este autor escribió la obra nombrada y que motivaron movimientos tales como la Revolución Francesa.
- c. Comodidad. Smith expresa que todo impuesto debe recaudarse en la época y forma en que más convenga su pago para el contribuyente.
- d. Economía. Adam Smith se refiere a lo que es la "baratura" del impuesto, o sea que el costo de la percepción y administración del tributo en que incurra la Administración, debe ser racional al ingreso que se obtenga, buscándose permanentemente la reducción de costos. Todo impuesto debe ser estructurado de manera tal de quitar de los bolsillos de la gente la menor

cantidad posible y que su recaudación no implique un costo elevado para el fisco por la gestión administrativa de su obtención. Carmen Díaz Dubón sobre el particular indica: *“el costo de la recaudación de los impuestos sea el menor posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado para el ejercicio de sus atribuciones.”*³¹

José Luis Zavala Ortiz, al referirse a estos principios, menciona que: *“van a resguardar que la carga tributaria sea justa y dotada de equidad en relación a los sujetos a los que va a afectar, como asimismo, el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social.”*³²

La Constitución Política establece ocho principios básicos que fundamentan la actividad tributaria del Estado, teniendo como objetivo el establecimiento justo y equitativo de la carga tributaria y del gasto público, así como los mismos cumplen un papel de garantes, a efecto que los distintos derechos consagrados en la Constitución puedan ser ejercidos por los administrados ante potenciales abusos de la autoridad que establezca los tributos, como quien los administre, perciba y controle.

En la configuración del deber constitucional de tributar se contienen, mediante los principios constitucionales del Derecho Tributario, los límites que el legislador ordinario debe tener en cuenta para establecer los tributos y sus bases de recaudación, así como la autoridad que tiene las funciones administrativas de cobro, recaudación y control de los mismos. Estos principios componen un sistema de limitaciones que traduce la idea de compromisos y consensos obtenidos en la promulgación de nuestra Constitución Política. Es importante resaltar que la vinculación que existe entre el Estado y los sujetos pasivos es

³¹ DIAZ DUBÓN, Carmen; NÁJERA FLORES, Lizett. DERECHO FINANCIERO I. DERECHO FINANCIERO II. Praxis, División Editorial. Guatemala, 2002. Página 60.

³² ZAVALA ORTIZ, José Luis. MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Jurídica Conosur, Ltda. Santiago de Chile, Chile, 1998. Página 16.

básicamente una relación jurídica y no una relación de poder ni de sujeción absoluta.

Los principios constitucionales aplicables al ámbito tributario son:

2.2.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Indica Álvaro Rodríguez Bereijo: *“El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento.”*³³

La mayoría de las Constituciones escritas de los países democráticos como Italia, Francia, España, Brasil, Guatemala, Uruguay, Chile, entre otros, consagran invariablemente la fórmula de los impuestos bajo la doble condición de competencia en la que no hay impuesto sin ley y que no existe impuesto sin representación, o sea, es la expresión de la regla de la autoimposición, según la cual los tributos han de ser aprobados por los representantes de quienes han de satisfacerlos y constituye al mismo tiempo, desde una perspectiva garantista individual, un instrumento de defensa de los derechos de libertad y propiedad de los ciudadanos.

Este principio reza que sólo la ley puede especificar los elementos personales, cuantitativos, temporales (bases de recaudación) de los tributos, los cuales deben ser típicos (debidamente desarrollados por la ley) y por tal motivo, serían nulas de pleno derecho, las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

³³ Citado por TEIXERA NUNES JUNIOR, Amandino. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN BRASIL Y EN ESPAÑA: UN ESTUDIO COMPARADO. Ob. Cit. Página 7.

Es por lo anterior que el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece este principio, otorga facultades específicas al Congreso de la República, para decretar impuestos y sus elementos constitutivos, norma que se concatena con lo dispuesto en el inciso c) del artículo 171 de la Constitución, el cual se refiere a las funciones que la norma suprema otorga al Congreso de la República. Con ello se materializa la llamada “Autoimposición”, que consiste en que el mismo pueblo establece para sí mismo, las cargas impositivas que son necesarias para financiar el gasto público, a través de sus representantes legítimamente electos (los diputados) a través de la ley.

Conforme este principio, no solamente el nacimiento de la obligación tributaria sustancial o de pago debe estar establecida en la ley, sino también otras obligaciones de carácter formal, vinculadas o no con el pago de impuestos o bien la facilitación a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En cuanto a otras obligaciones formales, el Código Tributario, en sus artículos 112 y 112 A establecen las obligaciones para los contribuyentes y responsables tributarios; en cuanto a obligaciones específicas, debe estar en ley la obligación de actuar como agente de retención o percepción, véase por ejemplo el artículo 48 de la Ley de Actualización Tributaria; o bien, el mismo Código Tributario desarrolla las obligaciones tributarias de colaboración para compartirle información a la autoridad tributaria correspondiente a terceros.

Indican Lissett Alicia Castro Huevo y coescritoras que el *“Principio de Legalidad trata de garantizar esencialmente el principio de autonormación. En el campo Tributario trata de garantizar la exigencia de auto imposición, es decir, que sean los propios ciudadanos a través de sus representantes quienes determinen el reparto de la carga tributaria y, en consecuencia, los tributos que a cada uno de ellos se les puede exigir.”*³⁴

³⁴ CASTRO HUEZO, Lissett Alicia, GLOWE SILIS, Sandra; LOPEZ SURIO DE GONZALEZ, Gladys Omayra. PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO SALVADOREÑO.

El ámbito de las obligaciones tributarias está íntimamente vinculado con el ámbito sancionatorio, lo que son las infracciones tributarias, como lo son los delitos y faltas cuyo bien jurídico tutelado es la recaudación impositiva o la hacienda pública, como lo refiere la doctrina. Ámbito en el cual, el Principio de Legalidad es fundamental. Sobre el particular, Carlos Lascano indica: *“este principio exige que el supuesto de hecho de cualquier delito debe ser determinado con precisión y específicamente tipificado por una ley penal previa, que describa la conducta humana exteriorizada contraria a la prohibición o al mandato contenidos en la norma primaria, con el fin de evitar la creación de peligro para el bien jurídico.”*³⁵

Con la incorporación de este principio a nuestra actual Constitución Política, se puso fin, en buena medida, a la incertidumbre y falta de certeza jurídica que existía en nuestro país, tal como lo indica el Abogado Luis Arturo Archila, citado por Raúl Antonio Chicas Hernández quien indica: *“Que la arbitrariedad llegó a tal extremo que era común hablar que se “legislaba por formulario” al incorporarse a éstos una serie de exigencias y requisitos que el contribuyente tenía que cumplir sin que existiera norma legal o reglamento que fundamentara su aplicación”.*³⁶ Es importante que dentro del Estado de Derecho se viva lejos de la incertidumbre, la arbitrariedad y que reine la seguridad jurídica, entendiéndola como *“la necesidad de que el derecho, la norma jurídica, sea o pueda ser conocida por todos, en el sentido que cualquier parte relacionada con unos determinados hechos o negocios jurídicos pueda prever o calcular las consecuencias jurídicas de sus actos”*, como lo indica Miró Ayats Vergés.³⁷

Monografía. Facultad de Ciencias Jurídicas. Universidad Francisco Gavidia. El Salvador. 2007. Página 29/86.

³⁵ LASCANO, Carlos. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO. GLOBALIZACIÓN Y ARMONIZACIÓN DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO. Publicación del Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico. Argentina, 2008. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ciidpe.com.ar/area4/principios%20constitucionales%20dpe.%20Carlos%20Lascano.pdf> el día 2 de noviembre de 2016.

³⁶ CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. ESBOZO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN GUATEMALA. Artículo publicado en el número 35 de la Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. Enero-junio 1992. Guatemala. Página 67.

³⁷ AYATS VERGÉS, Miró. LA CALIFICACION JURÍDICA Y SU INCIDENCIA EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. Artículo publicado en la Revista Electrónica InDret. Documento Electrónico.

Es clara la doctrina legal sentada en la sentencia de fecha 8 de febrero de 1994 emitida por la Honorable Corte de Constitucionalidad: “...*La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación...*”³⁸ En dicha sentencia, la Corte de Constitucionalidad estimó que un reglamento (Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) legislaba sobre aspectos propios de una ley, invadiendo facultades del Congreso de la República.

En el párrafo anterior se ha comentado el hecho que un reglamento en materia tributaria, no puede contener disposiciones que traten de ir más allá, que a desarrollar lo dispuesto en la ley.

Ahora, en la sentencia de fecha 20 de junio de 1996, emitida dentro del expediente de acción de inconstitucionalidad identificado con el número 533-95, referente a un Acuerdo emitido por la Municipalidad de la Ciudad de Zacapa que establece una tasa por la extracción de agua, utilizando pozos mecánicos, la doctrina asentada por la Corte de Constitucionalidad quedó así: “...*el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de*

www.indret.com working paper No. 228. Barcelona, España, 2004. Página 4. (fecha de consulta 1 de julio de 2016).

³⁸ Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, relacionado con la acción de inconstitucionalidad parcial en contra del Acuerdo Gubernativo 624-92, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sic/> (Fecha de consulta 10 de junio de 2016.)

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 citado... La tasa es una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público. De esta definición se infiere que el tributo creado en el acuerdo que se impugna no constituye una tasa... En todo caso, esta exención en la forma creada encuadra en la definición legal de arbitrio que hace el artículo 12 del Código Tributario. Por las razones expresadas, se concluye que el artículo 1º. del Acuerdo objetado contraviene lo preceptuado en los artículos 239 y 255 de la Constitución porque la creación del tributo que en él se regula compete con exclusividad al Congreso de la República...”³⁹

Ha sido una práctica reiterada por varias Municipalidades, establecer por medio de disposiciones propias, cargas tributarias disimuladas como tasas, cuando, por medio de dichas disposiciones administrativas se establecen pseudo arbitrios, en los cuales el sujeto pasivo no recibe ninguna prestación por el pago realizado, no se materializa ningún servicio público, siendo notoriamente actos abusivos, creadores de exacciones ilícitas.

En consideración a la materia que debe ser desarrollada exclusivamente por una ley, emitida por el Congreso de la República, la doctrina divide al Principio de Legalidad así:

- a) Principio de Legalidad de Reserva de Ley, que parte del aforismo latino *Nullum Tributum sine lege* (no existe tributo, si no lo establece la ley) y postula que para ser aplicado un tributo legalmente en nuestro país, debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus bases

³⁹ Gaceta No. 40, expediente No. 533-96, relacionado con la acción de inconstitucionalidad parcial en contra del Acuerdo del 21 de marzo de 1995, emitido por la Corporación Municipal de la Ciudad de Zacapa, visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> (fecha de consulta 10 de junio de 2016.)

de recaudación, así mismo le corresponde a la ley establecer requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley. Hablando de los orígenes de este principio, Roberto Insignares Gómez, indica: “*El principio de reserva de ley en materia tributaria, cuyos orígenes se remontan a la baja Edad Media, surge de manera espontánea y paralela en varios países de Europa, como respuesta al absolutismo y a la necesidad de establecer criterios que permitan la autoimposición de las cargas fiscales.*”⁴⁰ El aforismo referido, con un par de variantes en el ámbito sancionatorio reza *Nullun crimen et nulla poena sine lege* (no existe crimen, delito o contravención, ni su pena, si no lo establece la ley) esta afirmación constituye la columna vertebral del sistema penal y sancionatorio administrativo de nuestro ordenamiento legal. Indica Carlos María Folco que “*el ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza penal y de ninguna manera el Poder Ejecutivo se encuentra facultado para crear y tipificar contravenciones y/o delitos y establecer sus sanciones.*”⁴¹

Otorga certeza jurídica el hecho que, las normas que establezcan los tributos y sus bases de recaudación en nuestro país, sean emitidas únicamente por el Congreso de la República, el cual, al estar conformado por los representantes electos por el Pueblo de Guatemala, están legitimados para poder afectar, en el nombre del soberano, su patrimonio, en beneficio del bien común.

b) Principio de Legalidad por Preferencia de Ley. Se refiere a que, para su aplicación, la Ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorando u otra disposición de inferior jerarquía y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas

⁴⁰ INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO. Cuadernos Fiscales. Departamento de Derecho Fiscal, Centro de Estudios Fiscales. Universidad Externado de Colombia. Colombia, Septiembre de 2003. Página 117.

⁴¹ FOLCO, Carlos María. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. Naturaleza y Estructura. Segunda edición. Rubinzal-Culzoni Editores. Santa Fe. Argentina. 2004. Pág. 358.

estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley, a efecto de agilizar su aplicación y evitar el detalle en materia legislativa. Sobre este particular, es importante puntualizar el papel que juegan, en materia tributaria, las disposiciones inferiores a la ley; básicamente su rol se concreta a desarrollar la aplicación del tributo establecido en la ley; debe dar mayores explicaciones, facilidad para el cumplimiento y aspectos de aplicación administrativa.

De manera ilustrativa, se cita el artículo 97 de la Constitución Española el cual indica que, por medio de la potestad reglamentaria, la administración participa en la elaboración del ordenamiento jurídico, de suerte que la norma emanada de la Administración, el reglamento, queda integrada a aquél; pero la potestad reglamentaria no es incondicionada, sino está sometida a la Constitución y a las leyes.

En la sentencia emitida dentro del expediente 3458-2010,⁴² en la cual se resolvió que no puede un documento de inferior jerarquía a la ley, limitar las deducciones que la misma norma legal establece en relación a determinados tributos, como el caso del Impuesto Sobre la Renta; concretamente por la emisión de un documento emitido por el Superintendente de Administración Tributaria, por medio del cual se instruía la no aceptación de gastos deducibles para la adecuada determinación del impuesto aludido.

Con la sentencia antes referida, la Corte de Constitucionalidad deja en claro que no puede un reglamento suplir las deficiencias en que hubiere incurrido el legislador en el desarrollo de la norma legal que establezca tributos y sus bases de recaudación. La competencia de los reglamentos en materia

⁴² Gaceta número 99, expediente 3458-2010, sentencia emitida el 19 de enero de 2011, por la Corte de Constitucionalidad. Visto en la página electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sic/>, consulta efectuada el 11 de junio de 2016.

administrativa, principalmente en el aspecto tributario, los reglamentos se utilizan para facilitar el cumplimiento de las normas legales.

2.2.2. PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y EQUIDAD. Estos principios se basan en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, **en proporción a su capacidad económica**, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo y equitativos, en forma proporcional. Estos principios tienen fundamento en lo que establecen los artículos 135, inciso d) y 243, ambos de la Constitución Política. Lo anterior significa que en Guatemala debe existir una justa distribución de las cargas tributarias, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar las mismas y responder por el pago del tributo; sino debe atenderse siempre esa condición particular económica del sujeto pasivo.

Indica José Domínguez Leandro: *“La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es ni mucho menos una obligación ilimitada, sino que se halla acotada por el derecho a pagar lo justo, esto es, el derecho de todo contribuyente a pagar teniendo en cuenta su “capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios” propios de un estado social y democrático de derecho”*.⁴³

Nutre este Principio, lo dispuesto al final del artículo 4 de la Constitución Política, que indica: “Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí”; ello implica que si se está tributando para el sostenimiento de este país, es por la existencia de una capacidad económica que lo permite, teniendo claro que, por los niveles de pobreza en que se ve afectado nuestro país, existe una gran cantidad de guatemaltecos que no tributan, principalmente en lo que se refiere a impuestos directos, y por ese sentimiento de fraternidad y solidaridad, son los ciudadanos privilegiados con una mejor situación económica, los que contribuyen al

⁴³ DOMINGUEZ LEANDRO, José. DERECHOS, OBLIGACIONES Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES. Efectos de la Fiscalidad en la Actividad Económica. Revista ICE, número 730, España, Junio de 1994. Página 55.

sostenimiento del Estado. Ello se ve reflejado en la distribución del ingreso a los gastos que el Gobierno debe efectuar en los distintos departamentos del país, es entendible que si para el desarrollo adecuado de un determinado departamento o región del país, se efectúen gastos o inversiones que en un momento dado, puedan superar los recursos tributarios que hubieren sido recaudados en dichos departamentos o regiones, y lógicamente los recursos correspondan al recaudo nacional en el cual existió poca participación del departamento beneficiado.

La doctrina es coincidente en indicar que en el Principio de Justicia y Equidad se dan las dos premisas siguientes: a) Dar igual trato a los contribuyentes que se encuentran en iguales circunstancias; y b) Dar un trato distinto para las circunstancias desiguales.

Sobre este principio, la Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 5 de febrero de 2002, se pronunció indicando: *“En el artículo 243 de la Constitución exige que ‘el sistema tributario debe ser justo y equitativo’. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la*

determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjektivización del tributo)...”⁴⁴

En la sentencia anterior, se describe un proceso lógico que vincula la norma impositiva, la cual establece la obligación del pago del tributo para determinados sujetos, pero que a la vez, gradúa la magnitud del pago de la obligación tributaria, en atención a la capacidad contributiva del sujeto obligado.

Otra alusión de este principio por parte del Tribunal Constitucional guatemalteco se encuentra en la sentencia de fecha 2 de septiembre de 2010, expresando: “...*la norma reprochada por la accionante deviene contraria a los principios de justicia y equidad tributarias que inspiran el sistema impositivo guatemalteco. Estos principios obligan a que, debe permitirse al sujeto pasivo de la relación tributaria o al responsable del pago de la misma, el excluir de la base imponible el monto de cualesquiera otros tributos incluso, como en el caso de la norma que se examina, cuando se trate del propio impuesto cuyo monto ha debido ser calculado para obtener el precio de venta sugerido al público; no admitir tal posibilidad, hace que asimismo la norma tenga vicio de inconstitucionalidad. Además se violentan aquellos principios cuando no se cumple en la regulación normativa de la determinación de la base imponible, un procedimiento que lo permita en una forma cierta y segura...*”⁴⁵

De lo resuelto por la Honorable Corte de Constitucionalidad en la sentencia aludida anteriormente, se puede decir que las Bases de Recaudación, que por disposición constitucional (artículo 239), deben estar establecidas en la ley, deben estructurarse de tal manera que respeten todos los Principios Constitucionales. En el caso particular de la Base Imponible, la ley debe permitir que la misma pueda

⁴⁴ Sentencia emitida el 5 de febrero de 2002, emitida dentro del expediente número 1233-2001, Gaceta número 63. Acción de Inconstitucionalidad General Parcial presentada en contra de la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Consultada en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/mdlSjc/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 12 de junio de 2016.)

⁴⁵ Sentencia emitida dentro del expediente 1183-2009, contenida en la Gaceta número 97, que se refiere a la acción de inconstitucionalidad general parcial planteada contra la Ley de Tabacos y sus Productos.

depurarse adecuadamente, permitiendo la exclusión de costos, gastos y en el caso particular resuelto por la Corte, el pago de impuestos, a efecto que la suma del tributo pagado impacte en la determinación del impuesto posterior.

2.2.3. PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA, CONTRIBUTIVA O DE PAGO.

Este principio garantiza que el tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que la Administración Tributaria grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente, sus márgenes de ganancia, así como la disponibilidad de recursos para inversión en actividades productivas, evitando con ello desmotivar las actividades económicas que permiten el buen desarrollo del país, y con ello el colapso económico.

La capacidad económica se identifica con el bienestar económico, con el nivel de vida o con el poder adquisitivo del contribuyente, siendo la renta y el patrimonio los parámetros relevantes para establecer esa capacidad económica, derivando de ello el monto del cumplimiento de sus obligaciones de carácter tributario. Concluyendo, se puede indicar que este Principio busca que la medida de la tributación efectiva del contribuyente se dé en los índices que reflejen su aptitud contributiva, ya sea por la renta, el ingreso, el consumo o su patrimonio, a efecto de delimitar el hecho generador, las exenciones, los tipos impositivos y otros elementos del tributo, de suerte que, al realizarlos, el sujeto pasivo exteriorice adecuadamente su capacidad de pago.

El autor Raúl Cervini define este Principio como *“aquella potencialidad del sujeto pasivo de la relación tributaria de aportar al patrimonio y necesidades del erario público, recursos racionales que no afecten su propia posibilidad de generarlos, a riesgo de que la tributación se transforme en simple confiscación.”*⁴⁶

⁴⁶ CERVINI, Raúl. PARADIGMAS GENERALES Y PARTICULARES DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO EN EL ESTADO DEMOCRÁTICO SOCIAL DE DERECHO. Documento electrónico. Visto en la siguiente página electrónica: (Fecha de consulta 9 de mayo de 2016.)

Este principio está íntimamente ligado con el principio de no Confiscación, al ser una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva que supere las posibilidades materiales del contribuyente y la limitación a su derecho de disfrutar de una vida digna. Este Principio se encuentra contenido en los artículos 119 y 243 de la Constitución Política.

Sobre este principio, la Corte de Constitucionalidad se refirió de la siguiente manera en la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995⁴⁷ “...Este Principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo...”.

La doctrina señala la existencia de dos tipos de capacidad de pago, **la capacidad contributiva absoluta**, que es la obligación tributaria que pesa sobre todos los que poseen capacidad económica para contribuir con los gastos públicos y **la capacidad de pago relativa**, que es la medida en que cada sujeto debe contribuir a esa carga.

⁴⁷ Gaceta No. 37. Expediente No. 167-95. Sentencia que fue consultada en la siguiente dirección electrónica <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> (Fecha de consulta 13 de junio de 2016.)

Algunos académicos estiman que cuando se grava la renta bruta de los sujetos pasivos, no se considera la situación personal del contribuyente, la aptitud efectiva del mismo y la base imponible del tributo, por lo que podría violarse este principio. Sobre ese punto, indica el maestro Ignacio Pérez Royo lo siguiente: *“El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con la que el mismo se ponga de manifiesto el índice seleccionado de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería inconstitucional”*.⁴⁸

Se constata que los principios de justicia tributaria y capacidad de pago, están relacionados y vinculados con el principio de igualdad, por lo que el sistema tributario guatemalteco debe propugnar que "el que posee más pague más, el que posee menos que pague menos y el que nada posea no pague nada". Razonamiento al que se hace referencia en la sentencia del 6 de agosto de 1991.⁴⁹

Es necesario que la norma constitucional garantice que un tributo deba considerar las circunstancias económicas personales del sujeto pasivo como un requisito de obligatorio cumplimiento. Debe existir un elemento cuantificante que permita adecuar el monto del tributo conforme la disponibilidad del obligado; a efecto no gravarlo de tal manera que el Estado ahogue al tributario, o en caso contrario, lo obligue a aportar una mísera parte de la riqueza que ha obtenido dentro del Estado.

⁴⁸ Citado por JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN, en el artículo titulado “¿DEBEN SUPRIMIRSE LOS BENEFICIOS FISCALES? Publicado en la Revista el Fisco número 141, del mes de abril de 2008. España. Página 27.

⁴⁹ Gaceta No. 25. Sentencia que fue consultada en la siguiente dirección electrónica <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> (Fecha de consulta 13 de junio de 2016.)

2.2.4. PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN: Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o bien, afecten al mínimo necesario o vital que cada sujeto pasivo necesita para afrontar sus necesidades básicas.

Para Francisco García Dorado este principio se materializa “*con el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo como contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes.*”⁵⁰

El Estado no podrá gravar los gastos en los que hubiere incurrido el contribuyente para desarrollar su actividad económica y de ella, obtener una ganancia. Con este principio se busca poner un límite al poder tributario del Estado, que exista una medida razonable en la magnitud de los tipos impositivos que imponga en la emisión de los tributos a efecto que no ahogue actividades económicas de los particulares, que el ámbito tributario no sea un motivo que aleje la inversión, convirtiéndose en una garantía del contribuyente para soportar el peso de las cargas tributarias sin el sacrificio de su patrimonio y ante una eventual aplicación radical de la progresividad por parte del Estado, que puede resultar en la apropiación de sus bienes. En nuestro medio guatemalteco, algunas personas, al escuchar el término “confiscatorio” lo asocian a esa facultad del Estado de desapoderar de sus bienes a los particulares, la visión de este principio constitucional en el ámbito tributario, se aparta de esa simple concepción, sino que se adentra a lo que es la limitación de las cargas y tipos impositivos. Se ha estimado que las cargas tributarias en la comercialización de un determinado producto, no deben superar el ciento por ciento del valor del producto.

⁵⁰ GARCIA DORADO, Francisco. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA DEL DEBER DE TRIBUTACIÓN. Id. vLex: VLEX-190807, documento electrónico que puede consultarse en la siguiente dirección <http://www.vlex.com/vid/190807> España 2001. Página 34. (Fecha de consulta 11 de junio de 2016.)

Este principio también se aplica como límite a las sanciones por la comisión de infracciones administrativas, incluyendo las tributarias, en el sentido que no es lícito la aplicación de multas confiscatorias. Por multa confiscatoria, se estima aquella que supere el ciento por ciento del tributo omitido (ello en el ámbito sustantivo tributario) o que la multa a un deber formal sea tan elevada, que resulte imposible su pago o que implique la decisión de cerrar un establecimiento o dejar la actividad económica. Sobre estas últimas situaciones puedo citar las multas que se imponen por la aplicación del Acuerdo Gubernativo 221-2004, que establece infracciones y sanciones a quienes vendan licor fuera de las horas establecidas en el mismo, en el cual vemos multas notoriamente confiscatorias, principalmente si se pretende aplicar las mismas a infractores propietarios de modestas ventas de licor en pequeños municipios, aldeas o caseríos en el interior de nuestro país. Sobre el tema en particular, la Licenciada Marina del Milagro Pazos Santizo manifestó lo siguiente: *“la multa establecida por parte del Acuerdo Gubernativo 221- 2004 no se ajusta a la realidad social y está fuera de la capacidad de pago de cualquier persona que infrinja con lo establecido por dichas disposiciones reglamentarias.”*⁵¹

Una excelente sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad en materia de derecho sancionatorio o punitivo administrativo, concretamente la emitida el 20 de agosto de 2015, dentro del expediente número 2010-2014, de la cual se transcribe parte de la misma relacionada con los principios que debe guardarse en la aplicación del ius puniendi del Estado en el ámbito administrativo: *“En tal sentido, como parte del ejercicio del ius puniendi, el Derecho Administrativo sancionador ha de sujetarse a los límites que la Constitución impone a aquel, habiendo destacado la jurisprudencia nacional, entre otros, los siguientes: “legalidad,*

⁵¹ PAZOS SANTIZO, Marina del Milagro. ESTUDIO JURÍDICO DEL ACUERDO GUBERNATIVO 221-2004. ESTUDIO REALIZADO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO. Tesis de graduación de Abogado y Notario. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, Campus Quetzaltenango. Guatemala, febrero de 2012. Página 71. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://biblio3.url.edu.gt/Tesis/2012/07/01/Pazox-Marina.pdf> el día 9 de noviembre de 2016.

tipicidad, derecho de defensa, irretroactividad, culpabilidad, proporcionalidad, presunción de inocencia, non bis in idem, intimación, imputación”. Son contestes, en cuanto a tales límites a la potestad punitiva del Estado, las sentencias de siete de noviembre de dos mil cinco, expediente 1353-2005; veintiocho de noviembre de dos mil cinco, expedientes acumulados 878-2005 y 879-2005; veintinueve de agosto de dos mil seis, expediente 2118-2005; tres de octubre de dos mil doce, expediente 4874-2011; veintisiete de noviembre de dos mil doce, expediente 1396-2011; doce de diciembre de dos mil trece, expediente 2983-2013, y veintiocho de agosto de dos mil catorce, expediente 3297-2013. En lo que atañe concretamente a la proporcionalidad como límite al poder punitivo estatal, en la citada sentencia de veintiocho de noviembre de dos mil cinco, expedientes acumulados 878-2005 y 879-2005, se indicó: “[...] este principio exige al legislador definir tipos sancionatorios idóneos para la protección de los bienes jurídicos que pretende tutelar. La proporcionalidad implica, además, un juicio de idoneidad del tipo penal. Así, ante la existencia de bienes jurídicos constitucionales, el legislador tiene la obligación de definir el tipo penal de manera tal que en realidad proteja dicho bien constitucional. Además, implica que el operador disciplinario [en referencia al Derecho Administrativo sancionador en su noción de Derecho Disciplinario], al imponer la sanción aplicable al acto reprochado, debe observar que esta corresponda a la gravedad de la falta cometida, conforme a la graduación de la sanción y a los criterios que fije la ley, es decir, el principio de proporcionalidad exige al juzgador un juicio de idoneidad del tipo penal, en el cual la gradación, en abstracto y en concreto, de la sanción, debe hacerse de acuerdo con la gravedad del injusto, y el grado de culpabilidad; [...]” Asimismo, en el fallo de nueve de enero de dos mil siete, expediente 758-2004, se consideró que la sanción prevista “ha de ser razonable y proporcional, para evitar la arbitrariedad y limitar a su máxima expresión la discrecionalidad de que pueda hacer uso la autoridad administrativa al momento de su imposición.”⁵²

⁵² Gaceta No. 117. Sentencia de fecha 20 de agosto de 2015, la cual fue consultada en la siguiente dirección electrónica <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> (Fecha de consulta 13 de julio de 2016.)

El principio de no confiscación como prohibición del uso del tributo como pena o sanción. En el ámbito administrativo tributario no podrá sancionarse a un infractor con la pérdida de un bien.

En la sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad dentro del expediente número 641-2003, que se refiere a acción de inconstitucionalidad planteada en contra de la Ley del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Bebidas Alcohólicas Mezcladas y Alcoholes para Fines Industriales, se estimó que dicha ley no vulnera este Principio.

El principio de no confiscación como garantía y protección del mínimo existencial. El derecho de la vida está consagrado en nuestra Constitución Política, en un sentido positivo, supone no sólo un derecho a respirar, sino también el derecho a percibir los ingresos mínimos para la subsistencia. Del derecho a la vida deriva un derecho público subjetivo a la asistencia cuyo objeto es garantizar la asistencia mínima indispensable, es decir, un mínimo vital sin el cual no sería posible el disfrute del derecho a la vida. Este Principio constitucional está consagrado en los artículos 41 y 243 de la Constitución Política.

2.2.5. PRINCIPIO DE LA NO DOBLE O MULTIPLE TRIBUTACIÓN. El mismo se fundamenta en que dentro de un Estado no puede permitirse que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces por uno, por dos o más sujetos activos de la relación tributaria. ¿Qué significa esto? Que le queda prohibido al sujeto con potestad tributaria, establecer tributos cuyos hechos generadores den nacimiento a más de una obligación tributaria. Se trata de evitar con este principio, castigar doblemente a los sujetos pasivos que intervienen en la realización de un acto.

De ello el Tribunal Constitucional ha emitido sentencias relacionadas con este principio, recordemos las sentencias emitidas en relación a determinados tributos, cuyo hecho generador era determinada fase en la distribución de determinados

bienes, estimando la Corte de Constitucionalidad que se incurría en doble tributación con el Impuesto al Valor Agregado. Un aspecto que merece la pena comentar, es que nuestra Constitución contempla, como excepción, aquellos casos en que la doble tributación provenga de leyes tributarias preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución, admitiendo su coexistencia a partir del momento de iniciar esta su vigencia, pero le impone al Estado la obligación de eliminar, progresivamente, tales tributos, ello con el objeto de no afectar directamente las finanzas del Estado en un momento dado. Como ejemplo de tributos preconstitucionales que estaban en una evidente situación de ser gravado por más de un sujeto activo, se daba con la propiedad o posesión de inmuebles, se tenía un impuesto a cargo de la Administración Tributaria central (Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles) impuesto conocido popularmente como el “Tres por millar” y el arbitrio denominado “Renta Inmobiliaria”, a cargo de las municipalidades del país. Ambos desaparecieron con la promulgación y entrada en vigencia de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, el cual perciben las municipalidades del país con capacidad para ello, o en su defecto la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas referida anteriormente.

Este principio constitucional está referido en el artículo 243 de nuestra Constitución. Se relaciona con lo indicado, la sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad, contenida en el expediente 829-98, de fecha 10 de mayo de 2000.⁵³ Así como de la sentencia contenida en el expediente número 1538-2001, que se refiere a Acción de Inconstitucionalidad planteada en contra de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo, siendo muy ilustrativa y por ello, se transcribirá parte de la sentencia

⁵³ Corte de Constitucionalidad. Sentencia contenida en la Gaceta 56. Vista en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/mdlSjc/frmPdf.aspx> el 21 de junio de 2016.

emitida dentro del expediente 684-2003,⁵⁴ en la cual nuestro Tribunal Constitucional expresó:

“En el caso del petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, tanto nacionales como extranjeros, es evidente que concurren varios eventos (importación, distribución y venta, por mencionar algunos casos) que originan distintas obligaciones tributarias, ante lo cual se está en presencia de un caso por multiplicidad de eventos que generan obligaciones tributarias, concurre una múltiple tributación; y de ahí que, en atención al mandato que contempla el último párrafo del artículo 243 del texto supremo, la modificación de casos de múltiple tributación no puede hacerse de manera que sea más gravosa para el contribuyente. Por lo que al aumentar las tasas específicas por galón americano de 3.785 al Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo en la norma que fue objeto de impugnación señalándose de inconstitucional –artículo 7 del Decreto 11-2003 emitido por el Congreso de la República el dos de abril de dos mil tres, en lugar de propiciarse una eliminación progresiva de casos de múltiple tributación, se agrava aún más la carga tributaria que contempla el referido impuesto, al aumentarla se incumple con la obligación constitucional dirigida al Estado respecto de eliminar progresivamente los casos de múltiple tributación, y que genera contravención del último párrafo del artículo 243 constitucional, suficiente para evidenciar la inconstitucionalidad de la que adolece la disposición normativa impugnada, y que provoca su expulsión del ordenamiento jurídico, por medio de esta sentencia, debiendo en ese sentido emitirse el pronunciamiento que en derecho corresponde...”

Otra forma de doble o múltiple tributación, es la que se da a nivel internacional, la cual no está prohibida en nuestro ordenamiento jurídico. Esta doble o múltiple tributación se da cuando un hecho imponible es gravado por más de un Estado, por ejemplo, los residentes en países europeos que obtengan ingresos en

⁵⁴ Corte de Constitucionalidad. Sentencia contenida en la Gaceta 69, sentencia del 7 de agosto de 2003. Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sic/> el 21 de junio de 2016.

Guatemala, tributan por el Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas del país de su residencia, y tributan por el Impuesto Sobre la Renta de Guatemala, por ser el origen de la renta nuestro país. Muchos países han suscrito tratados para evitar la doble o múltiple tributación internacional, bajo modelos sugeridos por la OCDE o por la ONU, este último favorece más a las naciones menos desarrolladas. Guatemala, a la presente fecha, Guatemala ha suscrito uno de estos convenios, concretamente con los Estados Unidos Mexicanos, el cual aún no ha sido ratificado por el Congreso de la República; adicionalmente, nuestro país tendrá que adaptar su normativa interna, a efecto de facilitar la movilización de capitales y el intercambio comercial internacional intensivo, considerando la adopción del sistema de renta mundial, en relación a la tributación del Impuesto Sobre la Renta, modelo que impera en la mayoría de países desarrollados.

Se puede concluir que este principio limita el abuso en el cual puede caer el Estado al tener la intención de aplicar más de un tributo a un mismo hecho que da nacimiento a la obligación tributaria, evitando con ello que más de alguna actividad deje de ser atractiva o desaparezca por exceso de cargas impositivas.

2.2.6. PRINCIPIO DE NO RETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA. Este principio basa su postulado concretamente, en que la ley tributaria no tiene efecto retroactivo o sea que la misma no se puede aplicarse dentro del ámbito temporal hacia el pasado; la prohibición consiste en que no puede retrotraerse la aplicación de la ley, a hechos o supuestos establecidos o no por otra ley anterior, dicho principio está plasmado en el artículo 15 de la Constitución Política, que establece que la Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal, cuando ello favorezca al reo.

En el ámbito tributario, se puede estar ante hechos que constituyan delitos contra el régimen tributario, conforme la legislación penal o sancionatoria administrativa, donde claramente es aplicable este principio, cuando la nueva sanción tributaria o penal, favorezca al infractor o al reo, según corresponda. Sobre la retroactividad

en el ámbito penal, Eugenio Raúl Zaffaroni indica: *“la retroactividad es de la ley penal y debe extenderse a toda disposición penal que desincrimine, que convierta un delito en contravención, que introduzca una nueva causa de justificación, una nueva causa de inculpabilidad una causa que impida la operatividad de la punibilidad...un menor tiempo de prescripción, una distinta clase de pena o el cumplimiento parcial de la misma”*.⁵⁵

Sobre la retroactividad de las leyes, la Corte de Constitucionalidad ha sostenido: *“Son leyes retroactivas aquellas que vuelven sobre efectos ya consumados bajo el imperio de una ley anterior, y el sólo hecho de hacer referencia al pasado no es suficiente para calificarlas como tales, porque son las consecuencias nuevas las que se rigen por la ley nueva”* (Expediente 1132-2012, sentencia del 1 de agosto de 2012).⁵⁶

Dentro del régimen sancionatorio administrativo tributario, que el Código Tributario desarrolla en su Título III, está contemplado el artículo 66, el cual literalmente dice: *“Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afectaren resoluciones o sentencias firmes”*. Si a la lectura del artículo anterior, se lee el contenido del artículo 15 de la Constitución Política, en el que se indica que la retroactividad únicamente es aplicable **en materia penal y cuando favorezca al reo**, dudaríamos de la aplicación del artículo citado del Código Tributario, pero la doctrina tributaria moderna ha homologado los ilícitos penales con las infracciones tributarias, al estimar que existe una buena cantidad de elementos comunes, como los que se mencionan a continuación:

⁵⁵ ZAFFARONI, Eugenio Raúl. TRATADO DE DERECHO PENAL, PARTE GENERAL. Ediar Sociedad Anónima Editora, Comercial, Industrial y Financiera. Buenos Aires Argentina. 1998. Página 463.

⁵⁶ Corte de Constitucionalidad. Sentencia contenida en la Gaceta número 105. Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sic/mdlSic/frmPdf.aspx> el 22 de junio de 2016.

- a) En ambos existe una acción humana que se encuadra en la descripción de una conducta hipotética que refiere la ley (tipicidad), siendo esa acción antijurídica por ser contraria al bien común.
- b) Existe una persona responsable por esa acción u omisión.
- c) Por lo general, el ente perjudicado por esa acción antijurídica es la colectividad, representada en el Estado.
- d) A la acción antijurídica que se cometa (infracción), nace la aplicación de una sanción, concretamente la estipulada en la ley.

Como ejemplo de la aplicación retroactiva de una disposición tributaria sancionatoria más favorable al infractor, puedo citar la sustitución de la aplicación de la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, en aquellos establecimientos que, por la reforma al artículo 86 del Código Tributario, contenida en el Decreto número 20-2006 del Congreso de la República, por una multa y no el cierre temporal cuya sanción era la vigente al momento de la comisión de la infracción, concretamente el caso de quienes presten servicios esenciales, medios de transporte, colegios y otros; ello en infracciones cometidas antes del inicio de la vigencia de la reforma referida.

La aplicación retroactiva de la ley se efectúa en consideración a que la infracción tributaria se equipara a una infracción a la normativa penal, por ser de la misma naturaleza jurídica.

2.2.7. PRINCIPIO DE CERTEZA JURÍDICA. Aunque este principio no esté contenido en un artículo específico de nuestro ordenamiento constitucional, la Corte de Constitucionalidad lo reconoce e indica que el mismo *constituye la manifestación fundamental del Estado Constitucional de Derecho, ya que mediante su observancia se concreta la estabilidad del cuerpo social; la certeza e*

inmutabilidad de los fallos judiciales son expresiones precisamente del principio aludido. Sentencia del 31 de octubre de 2006, expediente 883-2006.⁵⁷

El artículo 2 constitucional, referente a los deberes del Estado, resalta la obligación que tiene el Estado de garantizar la seguridad, incluyendo en este concepto, la seguridad jurídica, aspecto íntimamente ligado con el Principio Tributario de Legalidad, considerado por varios autores, como una consecuencia de éste. Ante ello, las normas jurídicas deben contener preceptos claros, precisos y el cumplimiento del orden jerárquico de las normas. La seguridad jurídica tiene una triple dimensión: a. Como conocimiento y certeza del derecho positivo; b. Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y el orden jurídico en general; c. Como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones y conductas de terceros.

Sobre la seguridad jurídica en el ámbito tributario, el profesor de la UNAM, Hugo Carrasco Iriarte⁵⁸ menciona que en el Derecho Tributario, *“el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y la propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de sus derechos y deberes que genera la ley.”*

Resulta ilustrativa otra sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad, dentro de los expedientes acumulados 404-2002 y 492-2002,⁵⁹ relacionadas con acciones de inconstitucionalidad presentadas en contra de la Ley del Impuesto

⁵⁷ Corte de Constitucionalidad. Sentencia de amparo en única instancia. Contendida en la Gaceta número 82. Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/mdlSjc/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 29 de junio de 2016.)

⁵⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. DERECHO FISCAL I. Introducciones y Generalidades. IURE editores. México, 2004. Pág. 30.

⁵⁹ Corte de Constitucionalidad. Sentencia emitida el 25 de febrero de 2003, dentro de la acción de inconstitucionalidad general, contenida en la Gaceta número 67. Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/mdlSjc/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 29 de junio de 2016.)

Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, ante la falta de certeza, seguridad y razonabilidad, ante la diversidad de presentaciones de los productos gravados, dado que fiscalmente se utiliza una medida de capacidad (litros), que dificulta su determinación (habían productos líquidos envasados, así como polvo empacado), evidente falta de certeza para la determinación adecuada del tributo.

Para concluir, en relación al Principio de Certeza Jurídica, se puede indicar que el objetivo del mismo es crear confianza entre los contribuyentes, así como con actores externos como potenciales inversionistas, la comunidad internacional y el público en general, que es necesario que exista un sistema tributario estable y confiable, el cual descansa sobre un conjunto de leyes congruentes con los preceptos y principios constitucionales e instituciones públicas encargadas de su aplicación comprometidas y sometidas plenamente al cumplimiento del Estado Democrático de Derecho.

2.3. OTROS ARTÍCULOS DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA QUE ESTABLECEN PRECEPTOS QUE FORMAN PARTE DEL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO.

ARTÍCULO 37. En cuanto a los inmuebles de entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de tributos, la Constitución Política en su artículo 37, les confiere una exención impositiva. Es pertinente comentar que esta exención se limita a los tributos que gravan la propiedad o posesión de los inmuebles de entidades religiosas y no se extiende a tributos que gravan otros actos relacionados con dichos inmuebles, como puede ser la donación, compraventa o permuta, de una entidad religiosa a un particular o de un particular a favor de una entidad como la referidas.

ARTÍCULO 41. Nuestra Carta Magna garantiza la propiedad privada y para ello, prohíbe la imposición de multas confiscatorias. Las multas no pueden exceder el monto del impuesto omitido. Es un claro límite a la potestad sancionatoria administrativa del Estado. Se reitera el Principio de no Confiscación.

ARTÍCULO 44. La Constitución Política establece que son nulas *ipso jure* las leyes y demás disposiciones gubernamentales o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que otorga la Constitución. Ante ello, de existir disposiciones con este tipo de vicios, las mismas no deben ser aplicadas, tanto por juzgadores como por las autoridades administrativas.

ARTÍCULO 135. La Norma fundamental guatemalteca establece los deberes y derechos cívicos, en los que se contempla contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley. Artículo que es básico para vincular la obligación tributaria con los habitantes de este país. Podemos aseverar que aquí se sustenta el deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos, que nace de la propia existencia del Estado como colectividad necesitada de medios económicos para poder cumplir con las funciones que se le encomiendan, ya sea por la misma Constitución Política, por la ley o directamente por la población. Haciendo un ejercicio de derecho comparado, la Constitución Española contempla en el artículo 31.1 la obligación referida anteriormente.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional Español STC 10/2005, de 20 de enero⁶⁰, comentada por Pedro M. Herrera Molina⁶¹, se menciona lo siguiente: “*En consecuencia, si la exigencia constitucional del art. 31.1 CE relativa al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad*

⁶⁰ La sentencia aludida fue vista en el portal del Instituto de Estudios Fiscales, perteneciente al Ministerio de Hacienda, España, en la dirección electrónica siguiente: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/jurisprudencia_constitucional/2005_STC10.pdf (Fecha de consulta 4 de julio de 2016.)

⁶¹ HERRERA MOLINA, Pedro M. Comentario a la sentencia STC 10/2005, de 20 de enero: la exención transitoria de las Cajas de Ahorro en el IAE era contraria a los principios de igualdad y capacidad económica, publicado en la Revista Crónica Tributaria número 125/2007 del Instituto de Estudios Fiscales. España. 2007. Página 185.

económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no solo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos, ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo a su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los otros están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación.”

La Corte de Constitucionalidad, en la sentencia de Inconstitucionalidad de Ley en caso concreto, de fecha 11 de febrero de 2011, dentro del expediente 4119-2010,⁶² indicó: *“El Estado necesita recursos económicos, los cuales debe recaudar en la forma prescrita por la ley, conforme el artículo 135 d), de la Constitución Política de la República. De esa cuenta, toda persona (individual o colectiva) debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que corresponde. Dicha contribución es obligatoria, y atiende a la potestad del Estado para imponer por sí solo, sin sujeción a ninguna otra autoridad, obligaciones tributarias. Esas obligaciones de los contribuyentes frente al fisco nacen de las leyes, en sentido formal y material, que crean los tributos (impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales). La obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, porque es éste el que posee el ius imperium para sostener al particular con la carga tributaria”.*

La Constitución Política desarrolla, de muy buena manera los Principios en materia tributaria y la Corte de Constitucionalidad ha interpretado los mismos en forma integral para poder resolver situaciones puestas en su competencia resolviendo justamente, en la mayoría de los casos. La interpretación constitucional de los Principios en materia tributaria, ha permitido que la Constitución Política se continúe desarrollando, extendiendo su manto garantista a

⁶² CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA CON NOTAS DE JURISPRUDENCIA. Instituto de Justicia Constitucional. Editorial Serviprensa. Guatemala, enero de 2014. Pág. 250. Adicionalmente la sentencia se consultó en el portal electrónico de la Corte de Constitucionalidad, en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> (Fecha de consulta 4 de julio de 2016.)

la protección del contribuyente y otros sujetos pasivos. Lo indicado sirve de base al presente trabajo de investigación en el cual se denota cómo la Corte de Constitucionalidad y otros tribunales constitucionales han interpretado la aplicación de las disposiciones constitucionales, en la protección al derecho de igualdad ante la aplicación de la legislación fiscal.

CAPÍTULO III

LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO Y VALOR.

3.1. LA IGUALDAD GENERAL.

La Constitución Política sienta las bases para la construcción del Estado Social de Derecho, que permita a los ciudadanos de Guatemala desarrollarse en un ambiente de libertad, respeto y adecuadas oportunidades de superación. Es muy interesante el precepto de Estado Social de Derecho que desarrollan William Bermúdez Bueno y Juan Carlos Morales Manzur, como un “*modelo constitucional concebido en los regímenes democráticos occidentales, pretendiendo liberarse de intentonas de poder absoluto, de sistemas absolutistas que procuran la desobediencia del gobernante a la normatividad rectora de un país esencialmente libre, y buscando otorgar a los ciudadanos los derechos fundamentales sociales de igualdad, participación, equidad y justicia social.*”⁶³

El principio de la igualdad orienta todo el ordenamiento jurídico, por lo que el mismo debe aplicarse adecuadamente en todos los ámbitos del derecho, incluyendo obviamente la materia tributaria. En nuestro ordenamiento jurídico deriva del contenido del artículo 4 de la Constitución Política. El jurista guatemalteco Celso Cerezo Dardón sobre este principio indica que “*el mismo vino a borrar teóricamente, en beneficio de la humanidad toda clase de discriminación, por razones de raza, poder económico, títulos de nobleza, nacimiento, etc., tiene su origen en las Declaraciones de Derechos de Virginia, proclamada en el año 1776, y en la de Francia del año 1789.*”⁶⁴

Por su parte, Eduardo Rabossi, al referirse a este principio, indica: “*En todos los aspectos relevantes los seres humanos deben ser considerados y tratados de*

⁶³ BERMÚDEZ BUENO, William y Juan Carlos Morales Manzur; ESTADO SOCIAL DE DERECHO: CONSIDERACIONES SOBRE SU TRAYECTORIA HISTÓRICA EN COLOMBIA A PARTIR DE 1991. Revista Cuestiones Políticas. Volumen 28, número 48, enero-junio 2012. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad del Zulia, Venezuela. Página 52. Documento electrónico visto en la siguiente dirección: <http://produccioncientificaluz.org/index.php/cuestiones/article/view/14593/14570> consultado el 11 de agosto de 2016.

⁶⁴ CEREZO DARDON, Celso. APUNTES DE DERECHO CONSTITUCIONAL, REGÍMENES POLÍTICOS, RÉGIMEN CONSTITUCIONALISTA. Tesis de graduación. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos. Guatemala, marzo de 1958. Página 46.

*igual manera, es decir, de una manera uniforme e idéntica, a menos que haya una razón suficiente para no hacerlo”.*⁶⁵

Kotaro Tanaka sostiene que *“El principio de igualdad no prescribe una igualdad absoluta, es decir que no prescribe un trato igual de las personas sin consideración a sus características específicas, sino más bien se refleja en la idea de igualdad relativa, que impone el deber de tratar igual a lo igual y desigual a lo desigual”.*⁶⁶

Como se anotó anteriormente, la aplicación de este principio debe tender no sólo a la igualdad formal, sea, que la ley se aplique de igual manera a todos los que se encuentren en una misma situación jurídica, sino, en especial a la igualdad material o sustancial, de manera que se respeten las desigualdades a fin de poder obtener un trato igualitario; de tal suerte, que se constituye en deber de los poderes públicos, la promoción de las condiciones para hacerla efectiva, junto con otro principio constitucional fundamental, la libertad.

El principio de igualdad en la convencionalidad. Es importante resaltar lo afirmado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en relación al principio de igualdad: *“El Derecho Internacional de los Derechos Humanos no sólo prohíbe políticas y prácticas deliberadamente discriminatorias, sino también aquellas cuyo impacto sea discriminatorio contra ciertas categorías de personas, aunque no se pueda probar la intención discriminatoria.”* También afirma que: *“De conformidad con el principio de igualdad jurídica consagrado en el artículo II de la Declaración Americana, en el artículo 24 de la Convención Americana, en el artículo 7 de la Declaración Universal y en el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos*

⁶⁵ RABOSI, Eduardo. DERECHOS HUMANOS, EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y LA DISCRIMINACIÓN. Revista Centro de Estudios Constitucionales. España, número 7. 1990. Página 176. Visto en la siguiente dirección electrónica: <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/101809> el 7 de agosto de 2016.

⁶⁶ Tanaka, Kotaro, citado por GRAZIOSO ALVARADO, Ignacio Fernando. EL JUICIO DE IGUALDAD. Artículo publicado en el Opus Magna Constitucional, 2015, tomo XI. Publicación del Instituto de Justicia Constitucional de la Corte de Constitucionalidad. Guatemala, julio de 2015. Página 69.

Civiles y Políticos, toda medida que propicie un trato perjudicialmente distinto a personas o grupos de personas que se encuentren en el territorio de un Estado americano y sujetas a su jurisdicción, es contraria al reconocimiento de igualdad ante la ley, que prohíbe todo tratamiento discriminatorio con apoyo en la ley.”⁶⁷

El principio de igualdad en la jurisprudencia comparada. El Tribunal constitucional del Perú ha indicado: *“En reiterada jurisprudencia, este Supremo colegiado ha establecido que el derecho a la Igualdad consagrado en la Constitución no significa, siempre y en todos los casos, un trato legal uniforme hacia los ciudadanos; el derecho a la igualdad supone tratar igual a los que son iguales y distinto a los que son distintos.”⁶⁸*

El principio de igualdad en el derecho comparado. En su artículo 31.1, la Constitución española establece lo siguiente: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”⁶⁹*

El filósofo John Rawls hizo un serio e importante aporte a la filosofía jurídica en cuanto al estudio de la justicia desde su aspecto teórico. Su esfuerzo para identificar la justicia como imparcialidad, pasando por el papel de la justicia, la posición original y la justificación actual del tema que nos ocupa, el estudio sobre el problema de la prioridad y las observaciones acerca de la teoría moral.

⁶⁷ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. Opinión Consultiva OC-18/03, de fecha 17 de septiembre de 2003, solicitada por los Estados Unidos Mexicanos. Visto en la siguiente dirección electrónica: <https://www.google.com.gt/search?q=principio%20de%20igualdad%20en%20resoluciones%20de%20la%20Corte%20Interamericana%20de%20Derecho%20Humanos&og=principio%20de%20igualdad%20en%20resoluciones%20de%20la%20Corte%20Interamericana%20de%20Derecho%20Humanos&ie=UTF-8&ags=chrome..69i57j0l5.17607j0j8&sourceid=chrome-instant&ion=1&bav=on.2,or.&bvm=bv.129759880,d.dmo&biw=1440&bih=731&dpr=1&ech=1&psi=67O8V62-N8rHeoKSstgl.1471984620814.3&ei=67O8V62-N8rHeoKSstgl&emsg=NCSR&noj=1> el 17 de agosto de 2016.

⁶⁸ Tribunal Constitucional de Perú. Sentencia emitida dentro del expediente 0016-2002 AI/TC.

⁶⁹ CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 3ra edición Editorial Colex, Madrid, España. Septiembre de 2004. Página 31.

En la justicia como imparcialidad, la posición original de igualdad corresponde al estado de naturaleza en la teoría tradicional del contrato social. Por supuesto que la posición original no está pensada como un estado de cosas históricamente real y mucho menos como una situación primitiva de la cultura. Se considera como una situación puramente hipotética caracterizada de tal modo que conduce a cierta concepción de la justicia desde la óptica de Kant.

Entre los rasgos esenciales de esta situación, está el de que nadie sabe cuál es su lugar en la sociedad, su posición, su clase social, nadie sabe cuál es su suerte en la distribución de ventajas y capacidades naturales, su inteligencia, fortaleza, en tal sentido, ninguno de los miembros de la sociedad tiene claro un concepto propio del bien o del mal, porque todo obedece al plano del subjetivismo y del estado de necesidad de cosas.

Subjetivismo, objetivismo, realismo, desde la óptica de que se trate la justicia, jamás podrá ser debidamente conceptualizada, por ende este espacio se dedica a tratar solo el ideal de la justicia, un acercamiento, solo una breve reseña de la problemática que conlleva.

Bajo ninguna circunstancia se pretende concluir en algo y mucho menos aseverar un concepto mediocre, porque un análisis lógico de la noción de justicia pareciera constituir una verdadera empresa. Claro que dentro de todos los conceptos de la filosofía, la justicia parece ser la más eminente, pero también irremediabilmente confusa.

Si bien es útil calificar de justas las concepciones sociales, como también es necesario calificar todas las revoluciones, las guerras, todos los trastornos de la sociedad que se han hecho siempre en el nombre de la justicia (como ha ocurrido con la justificación de la pena de muerte por ejemplo). Cada quien defenderá su concepción de la justicia que le dé la razón y ponga a su adversario en una posición incómoda. Estar del lado de la justicia es una cosa, pero que la justicia esté de lado de algo es algo muy disímil; poner a una persona tras las rejas luego

de cometido el crimen es considerado justo para algunos, mientras que para otros la privación de la libertad deviene totalmente ajeno a la justicia.

De tal suerte resulta no solo ilusorio sino imposible enumerar todos los sentidos de la noción justicia. No obstante a criterio del sustentante, a continuación se brindan solo algunos de los posibles acercamientos junto a la crítica respectiva:

A cada quien la misma cosa: así todos deberán ser tratados de la misma manera; ahora bien esto deviene impropio porque esta postura no toma en cuenta las particularidades que distingue a cada ser humano. No importa si se es pobre o rico, negro o blanco, hombre o mujer, joven o adulto mayor, virtuoso o criminal, todos deberán ser tratados como iguales sin ninguna discriminación, o lo que es peor: sin ningún discernimiento.

A cada quien según sus méritos: este concepto de justicia ya no pide igualdad, sino un tratamiento proporcional a sus cualidades intrínsecas. La problemática inicia cuando hay que definir a qué méritos se refiere. ¿Existe acaso una medida común? ¿Hay que tomar en cuenta el resultado de la acción, el esfuerzo o siquiera el sacrificio realizado? En la realidad no solo no se han respondido estas cuestiones, peor aún, ni siquiera se han planteado.

A cada quien según sus obras: Esta concepción de la justicia tampoco pide un tratamiento igual. Pero el criterio deja de ser moral al no visualizar el sacrificio realizado y tampoco la cantidad de esfuerzo para hacerlo, simplemente se juzga el resultado de la acción. Si bien se deshace de calificaciones morales por no tomar en cuenta el esfuerzo, la labor de este concepto de justicia es en suma sencilla al calificar la consecuencia de los actos, cuyo efecto deberá ser medir algo en proporción de algo (esquema utilizado para el pago de obreros por ejemplo); su quimera radica en su propia semilla, dado sin tomar en cuenta los medios para alcanzar el resultado, solo se califica eso: el resultado, dejando de lado la necesidad de examen de esfuerzo y audacia; el somero concurso descalifica a todos y premia solo a uno.

A cada quien según sus necesidades: este es el más perverso de los conceptos de justicia, porque no entra a calificar esfuerzos, al contrario intenta eliminar el sacrificio personal en búsqueda de un falso interés social. Este punto no satisface más que la perspectiva moral; si bien su aplicación es sumamente fácil, se traduce en un ideal irrealizable, porque siempre unos harán más esfuerzo que otros y por ende, siempre habrá quienes se esfuercen nada.

A cada quien según su rango: esta es la fórmula clásica de la aristocracia de la justicia. Se trata no de calificar al ser con criterios intrínsecos, se trata según pertenezca a una u otra categoría de seres. Dice un antiguo adagio latino: *Quod licet jovi non licet bovi*⁷⁰. Este es el concepto de justicia más aplicado, dado que las mismas reglas de justicia no se aplican a seres que corresponden a categorías demasiado diferentes. Este esquema reparte a las personas categóricamente. Esta concepción es defendida por los beneficiarios de los efectos de esta forma de pensamiento. Esta postura es habitualmente apoyada por la fuerza que dan las armas o el hecho de ser una mayoría frente a una minoría indefensa.

A cada quien según lo que la ley le atribuye: si ser justo es atribuir a cada quien lo que le corresponde, es menester definir qué le corresponde a cada ser humano. Si se otorga a cada quien lo que le corresponde, en un sentido legalista, se dice que para ser justo es necesario dar a cada quien lo que la ley le atribuye. En ese sentido ser justo es aplicar la misma ley a todos o, mejor aún, que todos sean juzgados bajo la misma ley.

Como se ha visto anteriormente, la pena nace como una venganza y con el tiempo se transforma y adquiere diversos caracteres y propósitos, más acordes a las necesidades sociales y a la evolución del pensamiento de cada época. No obstante la pena sigue teniendo como finalidad la represión, eliminar al delincuente y enviar un mensaje de escarmiento al resto de la población. Aún se cree que en cuanto mayor sea la pena, mayor será el grado de eficacia de la norma.

⁷⁰ Lo que es lícito para un Dios (Jovi: jupiter), no es lícito para un buey (bovi).

Es evidente que algún tipo de marco es necesario para simplificar la aplicación de la justicia. Considérese solo un acercamiento, mas no una conclusión dentro de esta temática: inicialmente la idea intuitiva de la justicia como imparcialidad es considerar los principios de justicia como el objeto de un acuerdo original en una situación inicial debidamente definida en el entendido que la justicia debe tender a la solución de conflictos atendiendo a los intereses de la sociedad.

3.2. LA IGUALDAD TRIBUTARIA EN LA HISTORIA.

Forman parte de la Historia de la Humanidad, tanto la tributación, como el trato desigual. Desde las comunidades más primitivas, ha existido la ambición del poder y de subyugar a otros. No hay sociedad que se escape de ello. La lucha de clanes no solo se limitaba a pelear por poseer las mejores tierras para la caza y la recolección, sino la defensa y la ofensiva. En el antiguo Egipto, Mesopotamia, China, Grecia y las culturas americanas prehispánicas, existía el afán de conquistar territorios y poblaciones, con el objeto de garantizar la existencia del clan o la nación, así como obtener tierras y, algo muy importante, imponer tributos.

Otro aspecto que es común, es la imposición de liderazgos, ya sean reyes o jueces, quienes gobernaban a otros, a quienes, por lo general, les exigían un tributo.

En la mayoría de las sociedades primitivas, así como en la antigüedad, notoriamente en la edad media y se manifiesta en nuestros días, los líderes religiosos imponían tributos, tales como diezmos, rescates u otras formas de contribuciones, cuyo recaudo es para mantener el culto, así como la clase sacerdotal o religiosa, quienes estaban liberados de contribuir.

Hay tantos ejemplos que pueden citarse de culturas y pueblos en la antigüedad en los cuales se han manifestado ese afán de subyugar e imponer tributos y, la

existencia de grupos o clases privilegiadas a las cuales no se le imponía ninguna carga económica. Se tomará de ejemplo la época y la región en la cual vivió Jesús de Nazaret. Desde el inicio de su vida terrenal, Jesús se ve afectado desde su nacimiento, pues ir de Nazaret a Belén, ciudad de los descendientes de David, José lo era, se originó por un edicto romano que obligaba el censo, obviamente, para efectos tributarios. En los Evangelios se nos habla de publicanos (recaudadores de impuestos para Roma), uno de sus discípulos lo fue, así como relatos como el de la pesca del pez que tenía la moneda para el pago del impuesto de Pedro y Jesús (Mateo 17), entre otros.

José Antonio Pagola, nos sitúa en ese tiempo y lugar e indica: *“El primero en exigir el pago del tributo era Roma: el tributum soli, correspondiente a las tierras cultivadas, y el tributum capitis, que debía pagar cada uno de los miembros adultos de la casa. Al parecer, el tributum soli consistía en pagar un cuarto de la producción cada dos años; por el tributum capitis, cada persona pagaba un denario al año: los varones a partir de los catorce años y las mujeres desde los doce. De ordinario se contrataba a recaudadores que, después de pagar al soberano una determinada cantidad, se aplicaban a extraer de las gentes el máximo beneficio.”*⁷¹

Los tributos no solo sostenían a la potencia imperial dominante en esa época, sino también al soberano local, socio de Roma, Herodes el Grande y sus sucesores, sino también se sostenía el culto religioso, representado por el Templo de Jerusalén y la clase sacerdotal (levitas). Jan Herca nos refiere sobre los tributos que el pueblo judío aportaba para el sostenimiento del culto: *“A toda esta asfixiante situación de la economía de la época hay que sumar el pago de las obligadas tasas religiosas para el sustento de la clase sacerdotal y del Templo de Jerusalén. Este pago se efectuaba tanto en moneda como también en la forma de un porcentaje de la producción o diezmo. Había varios impuestos religiosos que*

⁷¹ PAGOLA, José Antonio. JESUS, Aproximación Histórica. España. Documento electrónico, visto en la siguiente dirección electrónica: <http://biblio3.url.edu.gt/Libros/Jesus-Aproximacion-His.pdf> consultado el 9 de agosto de 2016.

era obligado pagar anualmente: Uno procedente de la producción de la tierra y del ganado, otro para el mantenimiento del culto, conocido como el "medio siclo" o didracma, y finalmente, otros menores, como el destinado a la compra de leña para el altar. Mención aparte están los impuestos por causa del nacimiento de hijos primogénitos."⁷² En dicha época la desigualdad se justificaba, en primer lugar, por la fuerza, como el caso de la potencia dominante y sus aliados, los jefes locales, como por "designio divino", tal es el caso de la aceptación de los reyes o soberanos, o los jueces, así como la clase teológicamente dominante; quienes estaban, por lo general, exentos de impuestos.

La Revolución Francesa. Un hecho de trascendencia en la historia de la humanidad fue la gesta del rompimiento del poder monárquico y el nacimiento de la República francesa. Antes de la Revolución, la sociedad francesa estaba dividida en tres grupos, llamados estados, como lo indican Mireya Lamonedada Huerta y María Eulalia Ribó Bagaría "*El primer estado lo conformaba el clero y el segundo estado, la aristocracia o nobleza. Juntos sumaban menos del 3% de la población francesa. El tercer estado lo componía el resto del pueblo; dentro de él, la clase más poderosa e influyente era la burguesía. La gran masa de la población estaba formada por criados, campesinos y trabajadores urbanos y de oficio.*"⁷³ Nótese esas marcadas diferencias, pues en el primero y segundo estado gozaban de grandes privilegios, de trato y honores, sino también, en la liberación de las cargas fiscales.

Papel importante en la consolidación de las ideas que dieron lugar a la Revolución Francesa, fueron las ideas provenientes de grandes pensadores como el Barón de Montesquieu y Francois-Marie Arouet, conocido simplemente como Voltariere, quien, como lo indica Jackson J. Spielvogel, en el año 1763 redactó su "Tratado

⁷² HERCA, Jan. LOS IMPUESTOS EN LA ÉPOCA DE JESÚS. Documento electrónico consultado en la siguiente página electrónica: <file:///C:/Users/Usuario/Desktop/LIBROS%20DESCARGADOS/impuestos%20en%20la%20C3%A9poca%20de%20Jesus.pdf> visto el 9 de agosto de 2016.

⁷³ LAMONEDA HUERTA, Mireya y María Eulalia Ribó Bagaría. HISTORIA UNIVERSAL, DEL HOMBRE MODERNO AL HOMBRE CONTEMPORÁNEO. Primera edición. Pearson Educación de México, S.A. DE C.V. México, D.F. 2002. Página 148.

sobre la tolerancia”, en el cual recordó a los gobiernos, que “todos los hombres son hermanos ante Dios.”⁷⁴

Indica Armando Miranda Pérez que: *“la Revolución Francesa, lugar donde surgió el principio de igualdad, se alza con el propósito de acabar con la arbitrariedad y la discriminación; se configura la idea como igualdad de derechos civiles. Posteriormente, el entendimiento de este precepto se tradujo en la igualdad en la aplicación de la Ley.”*⁷⁵

Fruto de la Revolución Francesa fue la promulgación de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, emitida por la Asamblea Constituyente, entre el 20 y el 26 de agosto de 1786, la cual fue aceptada por el Rey de Francia en octubre de dicho año, que cerró el estado de servidumbre y permitió, a la sociedad, gozar de algunos derechos humanos, entre ellos, el reconocimiento a la igualdad.

Menciona Ricardo Ruiz Carbonell que con posterioridad a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, *“paulatinamente se fueron estableciendo las igualdades en diferentes ámbitos como: En materia fiscal, los gravámenes fueron equitativamente repartidos y, de este modo a los campesinos se les otorgó el derecho de disponer parte de sus cosechas. En el área correspondiente a los derechos civiles se multiplicaron las oportunidades labores y, entre otras, el acceso a los cargos y empleos reservados con anterioridad a la nobleza. En el*

⁷⁴ SPIELVOGEL, Jackson J. HISTORIA UNIVERSAL. McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. DE C.V., México, D.F., 2005. Página 14.

⁷⁵ MIRANDA PÉREZ, Armando. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN FISCAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid. Tesis de Doctorado. Madrid, España, 2003. Página 6.

*aspecto económico, se produjo la abrogación de la legislación monárquica que autorizaba los gremios y las asociaciones patronales monopolistas”.*⁷⁶

Podemos concluir que el principio de igualdad ante las cargas tributarias va íntimamente relacionado con la concepción democrática de Estado y recibió su primera formulación legal en el Derecho surgido de la Revolución Francesa, en rechazo al régimen de privilegios existentes antes de dicha gesta.

Es de resaltar que el trato desigual por medio de imposición de tributos a determinados sujetos y no a la generalidad, ha sido y será siempre causa de gran malestar colectivo, que en muchas ocasiones, a lo largo de la historia, ha sido el detonante de graves conflictos, guerras, insurrecciones y hasta la independencia de varios países. Al estudiar la historia de los Estados Unidos, pues en 1765 el Parlamento inglés estableció la Ley del Timbre (Stamp act), el cual afectaba a los habitantes de las Trece Colonias Americanas, a quienes este impuesto indignó, pues como indica el sabio Isaac Asinov: *“no era aceptable en principio porque se había establecido sin su consentimiento, y esto iba contra el ‘derecho natural’ y los derechos de los americanos como súbditos libres de la corona. James Otis halló una frase afortunada que tuvo gran difusión en las colonias y fue un grito de combate para todos los que, de manera creciente, se resistieron contra el gobierno británico en la década siguiente. Decía Otis: ‘El impuesto sin representación es tiranía.’”*⁷⁷

⁷⁶ RUIZ CARBONELL, Ricardo. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES. DESDE EL ÁMBITO PÚBLICO AL JURÍDICO-FAMILIAR. Departamento de Derecho Privado. Universidad de Murcia. Murcia, España, 2009. Página 50. Documento electrónico consultado en la siguiente dirección electrónica: <http://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/10750/RuizCarbonell.pdf?sequence=1&isAllowed>
≡∇

⁷⁷ ASINOV, Isaac. EL NACIMIENTO DE LOS ESTADOS UNIDOS (1763-1816), Primera edición, Tercera reimpresión. Alianza Editorial, S.A. Madrid, España. 1994. Página 13.

La Corona Británica continuó actuando discriminadamente contra los colonos americanos, como relata el columnista guatemalteco Alfred Kaltchmitt cuando afirma: *“con la rebelión de los colonos en el puerto de Boston (Boston Tea Party), como reacción a un impuesto denominado “Acta del Te”, el cual gravaba la importación de diversos productos, especialmente el té para beneficio de la “Compañía Británica de las Indias Orientales, a quien los colonos boicoteaban comprando de contrabando el té de Holanda”.* Pocos han caído en la cuenta de que debido a los impuestos, el contrabando campeaba a diestra y siniestra y que los sucesivos intentos de dominio y control por la vía de los impuestos del imperio británico lograron iniciar el movimiento de independencia estadounidense. Es decir, los impuestos generaron movimientos políticos.”⁷⁸ Vemos muy bien cómo el tratamiento desigual en el ámbito tributario ha sido caldo de cultivo de la inconformidad social que genera movimientos sociales, que en el caso de los Estados Unidos, dieron como consecuencia la lucha por la independencia de las Trece Colonias.

Guatemala no estuvo al margen de revueltas e insurrecciones en su época colonial, por la imposición de tributos injustos por parte de la Corona Española. En el documento titulado Historia de la Tributación en Guatemala, se menciona: *“La causa más frecuente de las revueltas fue el pago del tributo. La mayoría de las que ocurrieron entre 1812 y 1820 tuvieron su origen en tal hecho... El motín de Totonicapán, el último documentado en el período colonial, había sido precedido por varias revueltas cuyo origen se encontraba en el cobro del tributo.”*⁷⁹ Es notorio el trato discriminado en la imposición de impuestos a los súbditos de la Corona Española en la época previa a la Independencia de la mayoría de sus colonias americanas. España acababa de liberarse del invasor francés y estaba recuperándose de una devastadora guerra de independencia y necesitaba de los

⁷⁸ KALTCHMITT, Alfred. BOTEMOS EL TÉ. Artículo publicado en la Sección de Opinión, del diario Prensa Libre, en su publicación electrónica del 23 de agosto de 2016. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.prensalibre.com/opinion/opinion/botemos-el-te> el 23 de agosto de 2016.

⁷⁹ INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES (ICEFI) y SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT). Historia de la tributación en Guatemala. Primera Edición. Guatemala, 2009. Página 44.

recursos económicos de sus colonias. Este estado de cosas y muchas otras más, fueron las causas de la pérdida de las Colonias españolas en América en dicha época.

3.3. LA IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA. Este Principio ordena el tratamiento igual entre iguales, y faculta el tratamiento desigual entre desiguales; siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente fundamentadas. Ello impide que se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal, esto es, *intuito personae*.⁸⁰ La igualdad tributaria no se refiere a la igualdad en forma numérica, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a personas que se encuentran en similares condiciones.

Sobre esta línea Fuentes Quintana, citado por Ramón Bonell Colmenero, indica que *“la igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley tiene una tradición en materia tributaria, afirmando que en situaciones iguales, de igual capacidad económica, se entiende que todos los ciudadanos deben pagar los mismos impuestos y, por tanto, la igualdad debe estar mediatizada por el criterio de capacidad”*.⁸¹

Víctor Uckmar, al desarrollar este principio orientado a la materia tributaria, indica que se entiende en dos sentidos:

“a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal. b) En sentido económico, es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida,

⁸⁰ FERNÁNDEZ BRENES, Silvia. LAS EXONERACIONES Y DESGRAVACIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES. Documento PDF. Costa Rica, 2001. Página 77.

⁸¹ BONELL COLMENERO, Ramón. PRINCIPIO DE IGUALDAD Y DEBER DE CONTRIBUIR. Real Centro Universitario «Escorial-María Cristina» San Lorenzo de El Escorial. España. Página 189.

*entendido en los términos de sacrificio y en relación a la capacidad contributiva de cada uno”.*⁸²

Este principio reclama la misma posición ante la ley de todos los contribuyentes sin que puedan establecerse tratos privilegiados que supongan un trato discriminado y desde otra perspectiva, que situaciones distintas se regulen o resuelvan de forma desigual. Este principio, en sentido tributario, significa que no procede una contribución idéntica para todos sino que deben establecerse los mecanismos adecuados para que la carga tributaria sea igual de onerosa para todos los ciudadanos según sean sus particulares circunstancias, o sea, exige trato no dispar ante similitud de capacidad contributiva.

Visto desde otra perspectiva, conforme los postulados de este Principio, la obligación de contribuir con los gastos del Estado debe alcanzar a todos aquellos sujetos que pongan de manifiesto su capacidad económica para afrontar su obligación; no es correcto que determinadas personas que estando en la cobertura de una figura impositiva, por causas justificadas, gocen de la concesión de exenciones, minorizaciones u otras formas de beneficios individualizados, por medio de los cuales se libere de afrontar su obligación, sin embargo pueden existir situaciones legítimas en las cuales el legislador puede liberar al sujeto pasivo de determinada carga o minorizar la misma basado en otros Principios Constitucionales y respuesta a las finalidades económicas del Estado, aspectos que son totalmente admisibles, como lo vemos las exenciones u otros beneficios que se encuentran en la Ley de Actualización Tributaria, que en el libro Primero contiene el Impuesto Sobre la Renta u otras leyes impositivas.

En el aspecto de aplicación del derecho, impone un mismo tratamiento en igualdad de situaciones, como por ejemplo, en el ejercicio del derecho de petición,

⁸² UCKMAR, Víctor. Citado por NARRO ROJAS, Katherine Asunción. APROXIMACIONES AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU DESARROLLO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PERUANO. Revista Peruana de Derecho Tributario. Universidad de San Martín de Porres. Tax Legal Review. Año 1. Número 1. Lima, Perú. Abril de 2007. Página 6.

esa igualdad debe reflejarse en una misma línea del contenido de lo resuelto, un tiempo similar; aspectos que en el ámbito tributario no se cumplen adecuadamente en nuestro país, vemos con frecuencia como el Presidente de la República da un trato desigual a los sujetos pasivos que le solicitan la exoneración de multas y recargos conforme el ejercicio de la facultad que le otorga el artículo 183 inciso r) de nuestra Carta Magna, vemos con frecuencia que a un solicitante le exoneró, dentro del plazo constitucional para atender una petición administrativa, el ciento por ciento de la multa e intereses que solicitó y a otro contribuyente, ante una situación idéntica, le otorgó la exoneración de cincuenta por ciento de la multa e intereses y le resolvió en cuatro meses después de presentada su petición.

En abono a lo indicado en las líneas anteriores, es pertinente citar parte de la sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el 16 de diciembre de 1999 sobre este principio: “...*en materia tributaria las exenciones expresan la revelación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas...*”⁸³

La Corte de Constitucionalidad al evacuar la Opinión Consultiva⁸⁴ formulada por el Presidente de la República que, en uno de sus puntos se refería a la posible inconstitucionalidad en violación al principio de igualdad, pues en uno de los artículos que se pretendía dentro del Protocolo modificadorio al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, se planteaba un beneficio en el pago de tributos y derechos aduaneros a la importación a los habitantes de las regiones limítrofes de los Estados, a lo cual, dicha Corte se pronunció así: “...*La cláusula precitada reconoce la igualdad humana como principio fundamental, que ha sido estimado en varias resoluciones de esta Corte. Al respecto debe tenerse en cuenta que la*

⁸³ Sentencia emitida dentro del expediente 105-99, recopilada en la Gaceta número 54. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> (Fecha de consulta 12 de junio de 2016.)

⁸⁴ Emitida el día 4 de noviembre de 1998, dentro del expediente número 482-98, contenido en la Gaceta número 59. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/>, (Fecha de consulta 12 de junio de 2016.)

igualdad no puede fundarse en hechos empíricos, sino se explica en el plano de la ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas, ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica. Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: Uno, porque tiene expresión constitucional; y otro, porque es un principio general del Derecho. Frecuentemente ha expresado esta Corte que el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes no puede implicar vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias tengan una base de razonabilidad. En el caso analizado tal diferenciación es explicable, tanto por la situación geográfica en la que se encuentran situadas las personas ("pobladores de las zonas limítrofes") como por la costumbre establecida en sus relaciones particulares, que es generalmente aceptable en el Derecho Internacional y que tiene adecuada fundamentación sociológica. Arjona Colomo, se refiere a esta particularidad, diciendo: "una separación demasiado rigurosa sería extraordinariamente molesta para los individuos que viven próximos a la frontera o límite jurisdiccional, y, al mismo tiempo, se originarían dificultades a los servicios públicos, que justamente en esta zona es donde deben alcanzar mayor grado de eficacia. Se trata, pues, de impedir que surjan tales dificultades, lográndose por medio de convenios bilaterales una regulación estricta de los límites territoriales y una serie de prerrogativas a los individuos que habitan estas zonas, estableciéndose así una colaboración más estrecha entre los servicios públicos." (Nueva Enciclopedia Jurídica, Editorial Seix, tomo X, 1985, página 178)...⁸⁵

Otro fallo de la Corte de Constitucionalidad en relación a este Principio, es el que refiero a continuación: *"El artículo 4º de la Constitución Política de la República establece en su primer párrafo que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El concepto de igualdad así regulado estriba en el hecho de que las personas deben gozar de los mismos derechos y*

⁸⁵ Gaceta No. 59. Expediente No. 482-98. Sentencia que fue consultada en la siguiente dirección electrónica <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> (Fecha de consulta 13 de junio de 2016.)

las mismas limitaciones determinadas por la ley. Sin embargo, ese concepto no reviste carácter absoluto, es decir, no es la nivelación absoluta de los hombres lo que se proclama, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación que tienda a la protección en lo posible de las desigualdades naturales. Así la igualdad ante la ley consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean estas positivas o negativas; es decir, que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que pueda hacerse una diferenciación que atienda factores implícitos en el mejor ejercicio de un determinado derecho". Gaceta 85. Expediente 1201-2006, sentencia de fecha 27 de septiembre de 2007.⁸⁶

Con la doctrina y la jurisprudencia citada en este capítulo, puede constatarse la importancia que tiene el principio de igualdad en el ámbito tributario. La igualdad no puede verse simplemente el dar a cada ciudadano lo mismo, sino deben atenderse las circunstancias personales, concretamente del orden económico, para tratar de igual manera a las personas, debe considerarse la capacidad económica de la persona. Otro aspecto importante de este principio es que la ley, al establecer un trato desigual, debe justificar plenamente el mismo, como acontece con los beneficios o desgravaciones fiscales.

⁸⁶ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA CON NOTAS DE JURISPRUDENCIA. Instituto de Justicia Constitucional. Editorial Serviprensa. Guatemala, enero de 2014. Pág. 25. Adicionalmente la sentencia fue vista en el portal electrónico de la Corte de Constitucionalidad, concretamente en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sic/mdlSic/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 4 de julio de 2016.)

CAPÍTULO IV

DISPOSICIONES LEGALES EMITIDAS EN MATERIA TRIBUTARIA QUE SE ESTIMA VIOLATORIAS AL PRINCIPIO DE IGUALDAD.

4.1. ASPECTOS GENERALES DE LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

4.1.1. La Relación Jurídico Tributaria. En el ejercicio del poder tributario por parte del Estado que se ejerce por medio de la Administración Tributaria, y ante la existencia de derechos y obligaciones que nacen en la ley y que afectan a la Administración y los sujetos pasivos, se establece una serie de vínculos y relaciones desarrolladas por el Derecho Tributario.

Dino Jarach define la Relación Jurídico Tributaria así: *“es una relación personal entre sujetos: nace por el verificarse de un hecho jurídico y es menester que existan criterios de atribución del hecho imponible al sujeto que resultará obligado y de vinculación con el sujeto que posee la pretensión tributaria.”*⁸⁷

Para Hensel, citado por Giuliani Fonrouge⁸⁸ sobre la obligación tributaria, la relación fundamental del derecho tributario consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria.

En conclusión, la relación jurídica es el vínculo que une a los sujetos de la obligación para el cumplimiento de la prestación tributaria. De esa forma el deudor

⁸⁷ JARACH, Dino. EL HECHO IMPONIBLE. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO. Reimpresión de la tercera edición. Abeledo-Perrot,S.A. Buenos Aires, Argentina. 1982. Página 204.

⁸⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. DERECHO FINANCIERO. Volumen I. 6ª. Edición. Ediciones Depalma. Argentina, 1997. Página 422.

queda limitado en su libertad de prestación, pues queda obligado a dar, hacer o no hacer a favor del acreedor; sin esa relación el acreedor no tendría un medio para compeler al deudor para efectuar la prestación.

El artículo 14 del Código Tributario establece el concepto legal:

"Concepto de la obligación tributaria. 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.

Adicionalmente a los aspectos legales y formales que hemos referido, la relación fisco-contribuyente debe desarrollarse en un ambiente de respeto y sometimiento total a la normativa vigente, buscando una adecuada armonía entre los sujetos que forman parte de esa relación. Sobre este particular, nos dice Alvaro J. Marí Arriaga.⁸⁹ *“Lograr tal equilibrio deviene extremadamente dificultoso, toda vez que, por un lado, no existe plena conciencia, por parte de los administrados, de la necesidad de contribuir para solventar los gastos públicos en que debe incurrir el Estado para el cumplimiento de sus fines, como así también, del deber de colaboración que tienen con la administración, al cual están obligados a requerimiento de ésta, a los efectos de proporcionarles datos, informes y antecedentes de trascendencia tributaria.”*

4.1.2. Características de la Relación Jurídico Tributaria.

⁸⁹ MARÍ ARRIAGA, Álvaro J. LAS RELACIONES FISCO-CONTRIBUYENTE: ALGUNAS REFLEXIONES. Documento electrónico. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Argentina. Página 1.

- A) La relación jurídico tributaria se entabla entre personas (El Estado y los particulares contribuyente o responsables).
- B) Lleva implícito una obligación de dar, hacer o no hacer algo. En cuando a dar, es por lo general, sumas de dinero, ello en cuanto a las obligaciones sustanciales y en cuanto a las obligaciones formales, la obligación de dar información o facilitar el desarrollo de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria.
- C) La relación Jurídico Tributaria tiene su fuente en la ley (*Ex lege*), la que señala sus elementos. Solo la ley puede establecer que la realización de un determinado hecho lleve aparejado el nacimiento de la obligación tributaria. La ley tributaria debe establecer las bases de recaudación, o sea, los elementos constitutivos del delito.
- D) La Relación Jurídico Tributaria es autónoma respecto a otras instituciones del Derecho Público.
- E) Debe basarse en la buena fe, o sea en valores como la honestidad, fidelidad y consideración o respeto a la confianza suscitada entre los sujetos de la Relación Jurídico Tributaria.
- F) Es una prestación coactiva por cuanto que viene impuesta por la ley prescindiendo de la voluntad del obligado, basta con que se realice el supuesto de hecho de la norma, el llamado hecho imponible, para que surja la obligación tributaria.
- G) Nace con la realización de un hecho generador establecido en la ley.

Ese marco obligacional que es lo representa la relación tributaria, debe establecerse dentro de los límites debidamente definidos en nuestra Constitución

Política, como lo es el respeto al Principio de Legalidad, al estar debidamente definido en la ley; el respeto al Principio de capacidad económica, la adecuada consideración del poder de pago del sujeto pasivo; de la igualdad tributaria, que corresponde a un trato justo para todos los sujetos pasivos, trato que considera su realidad económica para que efectivamente sea justo, entre los otros principios aludidos anteriormente.

4.1.3. Elementos materiales para la determinación de la Obligación Tributaria.

Los elementos que forman la estructura de los impuestos, deben estar descritos en la ley, de tal manera que, los sujetos pasivos puedan determinar de la manera más sencilla posible, su obligación tributaria, pero principalmente, estos elementos deben respetar lo establecido en la Constitución, ante ello, se desarrollarán brevemente algunos de estos.

4.1.3.1. El elemento cuantitativo. La Tasa Impositiva, Alícuota, Tipo Impositivo, Tipo de gravamen o Tarifa. La Cuota Tributaria, llamada también importe tributario, tarifa tributario o impositiva, tipo impositivo, es el porcentaje que se aplicará a la base imponible a efecto de determinar el monto del tributo a enterar al fisco o en los tributos fijos, es la cantidad que el fisco pretende y que el sujeto pasivo está potencialmente obligado a pagarle al sujeto activo, al configurarse el hecho imponible.

4.1.3.1.1. Clases de tasas impositivas.

4.1.3.1.1.1. Importe Tributario Fijo o Proporcional. El importe tributario fijo es aquel en que la cuantía del tributo está especificada en la ley. En estos casos, el legislador indica los porcentajes específicos de los Impuestos de IVA (12%), Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos (3%) en relación a los contratos afectos por dicho impuesto y otros.

4.1.3.1.1.2. Importe Tributario Variable. Y estos pueden ser:

4.1.3.1.1.2.1. Tributos de derrama o reparto. Este se aplica a contribuciones por mejoras y se fundamenta en el hecho que entre mayor sea el beneficio de la obra pública que genera el beneficio, así se contribuirá.

4.1.3.1.1.2.2. Cuota progresiva. El porcentaje se eleva en la medida que se incrementa la base imponible y puede ser creciente, en el caso de la renta o ganancia (ISR) o el valor del inmueble (IUSI) o puede ser decreciente, en el caso de los vehículos u otros impuestos sobre bienes inmuebles, que conforme más antiguo o deteriorado es un bien, menos impuesto se generaría.

4.1.3.2. Elemento Impositivo. La Base Imponible.

Definición. Para el catedrático español Juan Ramallo Massana (citado por Alejandro Menéndez Moreno), nos da la siguiente definición sobre la Base del Tributo: *“Es la magnitud de expresión cuantitativa que mide alguno de los elementos del hecho imponible a fin de que aplicado el tipo de gravamen nos dé la cuota tributaria.”*⁹⁰

El Tribunal constitucional guatemalteco en la sentencia de fecha 2 de septiembre de 2010, emitida dentro del expediente 1183-2009, publicada en el Diario de Centro América el 14 de septiembre de 2010, menciona: *“...La base imponible debe concebirse pues, como la magnitud establecida en la ley que expresa la medición del hecho imponible. La forma de arribar a su monto es considerada como un método o mecanismo de determinación...”*

La base imponible no es más que la determinación cuantitativa de dinero sobre la cual debe aplicarse la tarifa o tipo impositivo. La forma de calcular la base

⁹⁰ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Parte General. Lecciones de Cátedra. Editorial Lex Nova. Octava Edición. Valladolid, España. Septiembre de 2007. Página 209.

imponible siempre está establecida en las diferentes leyes tributarias, por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la expresa en el artículo 11. Otro ejemplo son los ingresos brutos del contribuyente del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen optativo sobre Ingresos, sobre el cual se aplica directamente la tasa impositiva del siete por ciento (7%).

Depuración de la base imponible. En congruencia con los principios de Equidad y Justicia Tributaria y no confiscatoriedad, el contribuyente puede depurar su base imponible, siendo esto una acción derivada del reconocimiento legal de costos, gastos, inversiones, empleados u otras consideraciones establecidas por la ley, que el contribuyente necesita para la obtención de un producto, renta, ingreso o su subsistencia, obteniendo como consecuencia, un valor libre de gastos o ganancia, sobre la cual se aplicaría el impuesto. Un ejemplo claro lo tenemos con la determinación del Impuesto Sobre la Renta en el Régimen sobre actividades Lucrativas de dicho impuesto en el cual se le permite al contribuyente establecer su renta imponible, aplicando los conceptos que por gastos deducibles, retenciones efectuadas y acreditamientos, se obtiene la cantidad a la cual se le aplica la tasa que corresponda conforme la ley de dicho impuesto. Dentro de la depuración de la base imponible, debe considerarse que la mayoría de legislaciones en las cuales existe Impuesto Sobre la Renta que afecta a las personas individuales, las mismas reconocen una cantidad de ingreso mínima para la subsistencia básica de la persona que obtiene ingresos, esta cantidad mínima o *minimum vital*, está exenta del impuesto y se reduce de la base imponible. Adicionalmente, vale el comentario que las personas que no tienen ingresos superiores al *minimum vital* establecido en la ley respectiva, no son personas afectas a este tipo de impuesto.

María Silvia Velarde Aramayo,⁹¹ vincula el principio de la capacidad contributiva al indicar que el mismo se logra *no sólo a través de la estructuración real o personal del impuesto, sino también mediante la discriminación cuantitativa y cualitativa de las rentas y fundamentalmente, tomando en consideración las circunstancias personales del mismo*, lo que varios autores, como Sainz de Bujanda, Soler Roch y Velarde Aramayo refieren como el *Principio de Personalidad*.

4.1.3.3. Elemento el Hecho Generador o Hecho Imponible.

Definición. El hecho generador o hecho imponible es la relación jurídica o de hecho que la ley establece, que al ser realizada por el sujeto pasivo, genera la obligación Tributaria.

El Profesor español Eusebio González⁹² nos ilustra al indicar que *“el hecho imponible es un hecho jurídico, en cuanto que no sólo es una creación de la ley, sino que constitucionalmente viene exigido su establecimiento por ley y que el hecho previsto en hipótesis por la norma ha de ser, por exigencias lógicas y mandato constitucional, revelador de una cierta capacidad contributiva en el sujeto obligado a pagar el tributo en cuestión.”*

La Corte de Constitucionalidad, sobre el hecho generador, en sentencia de fecha 11 de febrero de 1994 indicó: *“...hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en un hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el artículo 31 del Código Tributario dice: ‘Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y*

⁹¹ VELARDE ARAMAYO, María Silvia. BENEFICIOS Y MINORACIONES EN DERECHO TRIBUTARIO. Marcial Pons, Ediciones Jurídico y Sociales, S.A. Madrid, España. Pág. 90.

⁹² GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: SU RECEPCIÓN EN EL HECHO IMPONIBLE, LA BASE Y EL TIPO IMPOSITIVO. Documento electrónico del Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario. Pág. 3. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://igderechotributario.com/principios-constitucionales-tributarios/> el 21 de noviembre de 2016.

cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria'. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un hecho temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa mediante determinado período..." Sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad, publicada en la Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93.⁹³

4.2. NORMAS LEGALES EN MATERIA TRIBUTARIA EN LAS CUALES SE INCUMPLE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD APLICABLE A LA MATERIA TRIBUTARIA. A continuación, se mencionan algunas normas impositivas en las cuales no se aplica adecuadamente el principio de igualdad.

4.2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Al inicio de la administración del Presidente Otto Pérez Molina, el partido gobernante logró pasar una reforma tributaria, en la cual se presenta un nuevo impuesto sobre la renta, nuevas formas de tributación en relación a la importación y posesión de vehículos, modificaciones a normas generales como el Código Tributario y otras disposiciones sustantivas tributarias.

⁹³ Corte de Constitucionalidad. Sentencia emitida el 11 de febrero de 1994, dentro de la acción de inconstitucionalidad general, Expedientes 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93. Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/mdlSjc/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 7 de septiembre de 2016.)

Lamentablemente, la reforma fue un total fracaso originado principalmente por la perversa orientación neoliberal de los grupos que representan intereses económicos en la representación del gobierno central y el poder legislativo. Se presenta una nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, que en lugar de gravar a quienes más tienen y ser progresiva, en cuanto a un mayor ingreso, por el contrario, reduce los tipos impositivos y es estática en cuanto a elevar la contribución a un mayor ingreso; reduce las deducciones personales y amplía las empresariales.

La reforma contenida en los Decretos 4-2012 y 10-2012 ambos emitidos por el Congreso de la República, este último con el título de Ley de Actualización Tributaria, en el Título I, desarrolla el Impuesto Sobre la Renta. Dicha reforma tributaria fue objeto de interposición de una cantidad considerable de acciones de inconstitucionalidad parciales, de las cuales varias fueron declaradas con lugar y considerable cantidad de disposiciones legales fueron expulsadas del ordenamiento jurídico.

4.2.1.1. Artículos 35 y 35 A. Con el objeto supuesto de clarificar y concretar algunos aspectos de las disposiciones legales contenidas en el Decreto 10-2012 emitido por el Congreso de la República, a finales de 2013, se emite el Decreto 19-2013 del Congreso de la República. Esta disposición, lejos de cumplir con tal cometido, establece disposiciones totalmente inaplicables y otras violatorias a Principios Constitucionales, principalmente el Principio de Igualdad.

En los artículos 10, 11 y 12 se reforman dos artículos y se adiciona uno nuevo a la Ley de Actualización Tributaria. En dichos artículos se establece un tratamiento totalmente favorable a las empresas lotificadoras y constructoras, llegando al extremo de legalizar procedimientos notoriamente defraudatorios, como la creación de pseudo sociedades, algunas extranjeras, que administran áreas comunes de las lotificadoras o edificios de apartamentos.

Muy acertadamente, el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI) al comentar sobre las reformas efectuadas a normas tributarias y financieras realizadas por el Congreso de la República a finales de 2013, aseveró: *“el Instituto expresó preocupación porque este Decreto permite un mecanismo de subfacturación de proyectos inmobiliarios (artículo 35 “A” de la ley del ISR). Con esta medida, el Congreso autorizó a los constructores y compradores de condominios y apartamentos de lujo a pagar IVA, IUSI e ISR (es decir, facturar) sólo sobre el 70% del valor de las propiedades, en tanto que el 30% restante se otorga como acciones, exentas del ISR y no afectas al IVA y al IUSI, de empresas dedicadas a proveer y mantener servicios de lujo. Este esquema complejo expone tanto a los desarrolladores como a los compradores de proyectos inmobiliarios a la comisión de delitos como defraudación tributaria, simulación o lavado de dinero. El Icefi instó al sector de empresarios de la construcción dedicado a este tipo de proyectos y al Congreso a considerar un nuevo decreto para suprimir este artículo de la ley del ISR, y buscar soluciones técnicas para que ese sector supere sus problemas de mercado, sin evadir impuestos ni violar la ley.”*⁹⁴

Otro comentario sobre dicha cuestionada reforma es el efectuado por Roberto Sánchez, quien manifestó lo siguiente: *“desde el 01 de enero de este año entraron en vigencia las reformas efectuadas al Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, contenidas en el Decreto número 19-2013 del Congreso de la República, que modificaron los métodos que pueden ser adoptados para la determinación del Impuesto Sobre la Renta para la actividades de construcción, lotificadoras e inmobiliarias; además, se introdujo un tratamiento especial para áreas y servicios comunes en proyectos inmobiliarios. Dichas reformas han sido celebradas y aplaudidas por el sector de la construcción e inmobiliarias, a quienes benefician, y criticadas por sectores sociales y académicos que las ven como un privilegio a*

⁹⁴ INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES (ICEFI). Artículo titulado: GUATEMALA: ICEFI ADVIERTE SOBRE LAS CONSECUENCIAS FISCALES DE LAS ÚLTIMAS ACCIONES LEGISLATIVAS DE 2013. Artículo de fecha 2 de diciembre de 2013, publicado en el portal electrónico de dicha institución. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://icefi.org/comunicados/guatemalalicefiadviertesobrelasconsecuenciasfiscalesdelasultimasacciones> Visto el 19 de agosto de 2016.

sectores económicamente poderosos y con capacidad de incidir en la política tributaria en defensa de sus intereses.”⁹⁵

Melanie de Paz, al comentar la reforma tributaria contenida en el Decreto número 19-2013 del Congreso de la República, manifiesta: *“parece ser que el descaro llegó a materializarse en el decreto 19-2013, que si bien es cierto es una norma formal por haber seguido los pasos para su materialización, es a mi criterio una norma ilegítima e ilegal por no respaldar los principios constitucionales que fundamentan el Derecho Tributario. En el presente caso el meollo del asunto aterriza en que lo que antes el Estado consideraba como una operación ilegal, hoy en día se le otorgo el carácter legal, ¿qué pasará entonces con los ajustes que la Superintendencia haya hecho a quienes se les consideró estar bajo esas ilegalidades? ¿Se estará disponiendo del crédito público? para que una norma sea legal no basta con que haya sido emitida por el Congreso de la República, sino que deben ser observadas las necesidades del ESTADO y no de un pequeño conglomerado, como lo fue con el decreto 19-2013 beneficiando al sector inmobiliario y no a todos sino solo aquellos dueños de proyectos de lujo...¿qué tal! a las azucareras dándoles la posibilidad de deducir el 100% de los incentivos que utilizan para sus trabajadores, entre muchos otros beneficios elitistas muy comentados por la prensa; que antagónica legislación al permitir semejante fraude y ¡todo ante nuestros ojos!”⁹⁶*

A continuación se presenta un cuadro en el cual se transcriben los artículos reformados e incluidos en la Ley de Actualización Tributaria, por medio del Decreto número 19-2013 del Congreso de la República.

⁹⁵ SÁNCHEZ, Roberto. Artículo titulado NUEVA AMINISTIA TRIBUTARIA Y RETROACTIVIDAD DEL DECRETO 19-2013. Publicado en la Revista Electrónica Tributo de posgrados del CUNOC. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://postgrados.cunoc.edu.gt/revista/web/index.php/Publicacion/nuevaamnistatributariayretroactividaddeldecreto19201302062014> el 19 de agosto de 2016.

⁹⁶ DE PAZ, Melanie. Artículo titulado: ¡Chinchilete...Yo machete! Publicado en la Revista Electrónica Tributo de posgrados del CUNOC. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://postgrados.cunoc.edu.gt/revista/web/index.php/Publicacion/chinchilete-yo-machete-05-02-2014>, el 19 de agosto de 2016.

| Art. | Decreto 10-2012 | Decreto 19-2013 | Comentarios. |
|------|---|--|--|
| 34 | <p>Actividades de construcción y similares.</p> <p>Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de liquidación, deben establecer su renta imponible del período correspondiente, mediante la aplicación de cualesquiera de los métodos siguientes:</p> <p>1. Asignar como renta bruta del período, la proporción de la obra total que corresponda a lo realmente ejecutado. A dicha renta bruta debe deducirse el monto de los costos y gastos incurridos efectivamente en el período.</p> <p>2. Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período. A dicha renta debe deducirse el costo y gastos incurridos efectivamente en el mismo período.</p> <p>En ambos métodos, al terminar la construcción de la obra, el contribuyente debe efectuar el ajuste pertinente, en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la construcción.</p> <p>Para los casos en que el constructor sea el propietario del inmueble, la renta imponible de los períodos de liquidación posteriores al de la finalización de la construcción se determina de la forma siguiente:</p> <p>1. Se suma el total de costos y gastos incurridos en la construcción.</p> <p>2. Dicho total se incorpora al</p> | <p>Actividades de construcción y similares. Los contribuyentes que realicen actividades de construcción o trabajos sobre inmuebles, ya sean propios o de terceros, o las actividades similares, cuyas operaciones generadoras de rentas comprendan más de un período de liquidación, deben establecer su renta imponible del período correspondiente, durante la fase de construcción, mediante la aplicación de cualquiera de los métodos siguientes:</p> <p>1. Asignar como renta bruta del período, el valor total de la venta documentada a través de contratos de promesa de compraventa o escrituras de compraventa en el caso de bienes inmuebles, o la factura en el caso de obra civil o construcciones. A dicha renta bruta debe deducirse el monto de los costos, y gastos incurridos efectivamente en el período, determinados de la siguiente forma: a) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo, cuando los trabajos sean sobre inmuebles propios: i. Costo de adquisición del inmueble, incluyendo el monto de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto correspondiente. ii. El valor total de los costos y gastos para la construcción según la programación de obra, este valor se incorpora al costo de adquisición del inmueble. iii. El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades. iv. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad. b) Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo cuando los trabajos sean sobre inmuebles propiedad de terceros: i. El valor total de los costos y gastos estimados para la construcción.</p> | <p>Se amplían injustificadamente los mecanismos para el incremento de costos, así como diferir la determinación de la renta.</p> |

| | | |
|---|---|--|
| <p>valor del inmueble.</p> <p>3. El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior, se divide por el número de metros cuadrados de la construcción.</p> <p>4. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido.</p> <p>Si se trata de obras que se realicen en dos (2) períodos de liquidación, pero su duración total no excede de doce (12) meses, el resultado puede declararse en el período de liquidación en que se termina la obra.</p> <p>El método elegido debe ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas en general y sólo puede ser cambiado con autorización previa de la Administración Tributaria y rige para el período de liquidación inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio.</p> | <p>ii. El valor total conforme al numeral anterior se divide por el número de metros cuadrados de la construcción o unidades. iii. El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido o por unidad. 2. Asignar como renta bruta el total de lo percibido en el período (efectivamente cobrado). A dicha renta debe deducirse el costo como se determina en los incisos a y b del numeral 1; según el caso, aplicando la parte proporcional al porcentaje de renta bruta correspondiente a lo percibido, y los gastos incurridos efectivamente. En cualquier método elegido, al terminar la construcción de la obra, el contribuyente debe efectuar el ajuste pertinente, en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la construcción y por ello, conservará la documentación de soporte, a partir de este período, durante el plazo de prescripción. Para los casos en que el constructor sea el propietario del inmueble, la renta imponible de los períodos de liquidación posteriores al de la finalización de la construcción se determina de la forma siguiente: a) Se suma el total de costos y gastos incurridos en la construcción. b) Dicho total se incorpora al valor del inmueble, incluyendo el de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto respectivo. c) El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior, se divide por el número de metros cuadrados de la construcción. d) El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido. Si se trata de obras que se realicen en dos (2) períodos de liquidación, pero su duración total no excede de doce (12) meses, el resultado puede declararse en el período de liquidación en que se termina la obra. El método elegido debe ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas</p> | |
|---|---|--|

| | | | |
|----|---|--|--|
| | | <p>en general y sólo puede ser cambiado con autorización previa de la Administración Tributaria y rige para el período de liquidación inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio. En cualquier método elegido por el contribuyente, adicionalmente a la documentación de respaldo establecida en el artículo 40, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual, la programación de obra al iniciar un proyecto. En el período de liquidación final de dicho proyecto, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual correspondiente, la integración final de los costos y gastos del proyecto.</p> | |
| 35 | <p>Lotificaciones. La utilidad obtenida por la venta de terrenos lotificados con o sin urbanización, se considera renta de actividades lucrativas y no ganancia de capital. La utilidad está constituida por la diferencia entre el valor de venta del terreno y su costo de adquisición a cualquier título, más las mejoras introducidas hasta la fecha de lotificación o urbanización.</p> <p>Los ingresos provenientes de las lotificaciones deben ser declarados por el sistema de lo percibido.</p> <p>El valor de las áreas cedidas a título gratuito, destinadas a calles, parques, áreas escolares, áreas deportivas, áreas verdes, centros de recreo y reservas forestales, se considera incorporado al costo del área vendible y en consecuencia, su deducción no procede efectuarla separadamente por tal concepto, aunque dichas áreas hayan sido traspasadas a la municipalidad correspondiente o</p> | <p>Lotificaciones. La utilidad obtenida por la venta de terrenos lotificados con o sin urbanización, se considera renta de actividades lucrativas y no ganancia de capital. La utilidad está constituida por la diferencia entre el valor de venta del terreno y su costo. Dicho costo se forma del costo de adquisición a cualquier título del terreno, más las mejoras u obras introducidas hasta la fecha de finalización de la lotificación o urbanización. Los ingresos provenientes de las lotificaciones deben ser declarados por el sistema de lo percibido. Los costos se determinan de la forma siguiente durante la fase de desarrollo: 1. Se suma el total de costos y gastos en la lotificación o urbanización conforme a la programación del proyecto. 2. Dicho total se incorpora al valor de adquisición del inmueble, incluyendo el de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto respectivo. 3. El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior, se divide por el número de metros cuadrados de área vendible total del terreno. 4. El cociente resultante del numeral</p> | <p>Se amplían beneficios para la cuantificación de los costos. Del texto original se excluye lo relacionado con las áreas comunes, pues esta parte de desarrollará en un nuevo artículo.</p> |

| | | | |
|--|--------------------------------|--|--|
| | <p>a otra entidad estatal.</p> | <p>anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido. La utilidad de los periodos de liquidación posteriores al de la finalización de la urbanización o lotificación, se determina por la diferencia entre el valor de la venta del terreno y su costo final, el que se establece de la siguiente forma: a) Se suma el total de costos y gastos incurridos en la lotificación o urbanización. b) Dicho total se incorpora al valor de adquisición del inmueble incluyendo el de la revaluación cuando se haya pagado el impuesto respectivo. c) El valor total del inmueble integrado conforme al numeral anterior, se divide por el número de metros cuadrados de área vendible total del terreno. d) El cociente resultante del numeral anterior constituye el costo de venta por metro cuadrado vendido. Al terminar la urbanización o lotificación, el contribuyente debe efectuar el ajuste pertinente, en cuanto al verdadero resultado de las ventas y del costo final de la urbanización o lotificación y por ello, conservará la documentación de soporte, a partir de este período, durante el plazo de prescripción. El valor de las áreas cedidas a título gratuito, destinadas a calles, parques, áreas escolares, áreas deportivas, áreas verdes, centros de recreo y reservas forestales, se considera incorporado al costo del área vendible y en consecuencia, su deducción no procede efectuarla separadamente por tal concepto, aunque dichas áreas hayan sido traspasadas a la municipalidad correspondiente o a otra entidad estatal. En cualquier método elegido por el contribuyente, adicionalmente a la documentación de respaldo establecida en el artículo 40, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual, la programación de obra al iniciar un proyecto. En el período de liquidación final de</p> | |
|--|--------------------------------|--|--|

| | | | |
|-----|--|---|--|
| | | dicho proyecto, deberá enviar conforme los medios que establezca la Administración Tributaria, juntamente con la declaración anual correspondiente, la integración final de los costos y gastos del proyecto. | |
| 35A | | <p>Tratamiento especial para áreas y servicios comunes en proyectos inmobiliarios. Los desarrolladores de proyectos inmobiliarios de múltiples unidades que se constituyan conforme los regímenes de copropiedad, condominios u otras formas similares, podrán constituir entidades civiles o mercantiles, accionadas o no, que presten servicios a los propietarios, tales como mantenimiento, agua o conservación de áreas comunes, entre otros. El monto de la suscripción, asignación o traslado de las acciones o participaciones de dichas entidades, a los adquirientes finales de los inmuebles del proyecto inmobiliario, sean realizadas por el desarrollador o un tercero, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del ingreso total del proyecto inmobiliario, el cual se establecerá en la fase de inicio del proyecto inmobiliario por el desarrollador con la programación de obra al iniciar el proyecto inmobiliario, en la que incluya la proyección inicial de ingresos, la cual debe enviar o presentar juntamente con la declaración jurada anual que corresponda. La determinación definitiva de dicho porcentaje se realizará en la fase de liquidación del proyecto, debiendo el desarrollador efectuar el ajuste pertinente, en cuanto al monto total del ingreso, derivado de las ventas totales de los inmuebles del proyecto y del monto total que representan las acciones o participaciones trasladadas a los adquirientes finales en dichas ventas. Cuando en la liquidación final se determine que los ingresos por la asignación o traslado de acciones o participaciones a los</p> | <p>Con este artículo se establecen ventajas tributarias únicas al sector inmobiliario, a diferencia de otros que no tienen estas ventajas. Puede darse la legalización de actos simulados, como la constitución de sociedades u otras formas de organización, cuando la intención de una persona que adquiere un inmueble es la compra del mismo y no tanto una forma de administración de áreas comunes, ni la adquisición de los inmuebles sujetas o vinculadas con la entrega de acciones de sociedades; se crea un régimen privilegiado de constitución de sociedades y entregas de acciones y pago de dividendos sin aplicación de impuestos por su transmisión o pago. Con el resto de lo establecido en este artículo, se le "faculta" al empresario inmobiliario a facturar solo un 70% y reducir, sin justificación la base imponible del Impuesto al Valor Agregado y Sobre la Renta y no incidir en cuanto al valor catastral del inmueble que es la base del Impuesto único Sobre Inmuebles.</p> |

| | | | |
|--|--|---|--|
| | | <p>adquirientes finales del proyecto, superan el porcentaje relacionado, tal excedente será considerado y declarado como ingreso gravado por el desarrollador del proyecto inmobiliario, en el período de liquidación definitiva anual que corresponda. En los casos previstos en este artículo, el monto de las deducciones de costos y gastos no podrá exceder del valor que resulte de aplicar al total de los mismos, el porcentaje que representen los ingresos por las ventas de unidades, dentro del total de ingresos del proyecto, en ambos casos, conforme la integración acumulada de ingresos y gastos que debe presentar adjunto a la declaración jurada anual del impuesto, en cada período impositivo anual, por los medios que la Administración Tributaria le ponga a disposición. En ese sentido, los ingresos totales del proyecto están constituidos por la sumatoria de los ingresos por las ventas de los inmuebles del mismo y el monto que representan las acciones o participaciones trasladadas a los adquirientes finales de dichos inmuebles. La transferencia de dichas acciones a los adquirientes finales de las unidades del proyecto inmobiliario, en ningún caso estará sujeta al impuesto Sobre la Renta por Ganancias de Capital ni al Impuesto Sobre la Renta de Actividades Lucrativas, establecidos en este Libro, según corresponda. Sin embargo, el excedente que resulte de restar el monto total que representan las acciones o participaciones asignadas o trasladadas a los adquirentes finales de las unidades del proyecto inmobiliario, al monto que represente el 30 % de los ingresos totales del proyecto, conforme lo establecido en este artículo, deberá ser declarado por el desarrollador del proyecto como renta afecta del período anual en que se realice la liquidación final del proyecto.</p> | |
|--|--|---|--|

Es de resaltar que el proceso de promulgación del Decreto 19-2013 del Congreso de la República fue dudoso, pues no obstante la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) había opinado desfavorablemente a la iniciativa y el Congreso de la República no le dio la oportunidad a los sectores interesados de manifestarse; se aprobó el mismo, con efectos evidentemente negativos a la recaudación impositiva y violando principios constitucionales como la igualdad.

Las violaciones a los límites constitucionales en perjuicio de la sociedad guatemalteca y en desprecio a la gran mayoría de los guatemaltecos cumplidores de sus obligaciones tributarias en forma normal, no se quedó con la emisión del Decreto 19-2013 del Congreso de la República, sino continuó con la emisión del Acuerdo Gubernativo número 167-2014, que fue modificado por el Acuerdo Gubernativo número 174-2014.

Por medio del primero de los Acuerdos Gubernativos referidos, se reformó el Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, que establece el Impuesto Sobre la Renta, adecuando las disposiciones reglamentarias a lo dispuesto en la reforma contenida en el Decreto 19-2013 del Congreso de la República que afectaron el Libro I de la referida Ley. Adicionalmente, el primero de los Acuerdos Gubernativos aludidos establece disposiciones que superan la competencia de los reglamentos en materia tributaria-administrativa, estimando que se inmiscuyen a desarrollar tópicos reservados a la competencia del Congreso de la República, en su función de creación de normas legales; y no solo ello, descaradamente propone rectificar declaraciones presentadas al fisco y al efectuar la rectificación reportar el *“verdadero resultado de las ventas y costos estimados proporcionales a dichas ventas al 31 de diciembre de 2013.”*

A continuación se comentan los artículos transitorios del Acuerdo Gubernativo 167-2014:

1. Artículo 5 transitorio. Este artículo va dirigido a la “legalización” a los contribuyentes que tengan (no es claro al indicar si son los propietarios, desarrolladores u otra figura) iniciados proyectos antes del inicio de la vigencia del Decreto 19-2013 del Congreso de la República, y que hubieren vendido una porción del proyecto, así como la transferencia de acciones o participaciones, pueden acogerse a lo establecido en el artículo 35 A de la Ley de Actualización Tributaria; para ello se le da un plazo de tres meses, cumpliendo con ciertos requisitos que se enumeran: 1. Rectificar la declaración jurada del período fiscal 2013; 2. Informar a Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) sobre el cambio de método. Es obvio que las disposiciones de este artículo transitorio exceden los parámetros que nuestra Constitución Política establece a los reglamentos en materia tributaria, pues acá regula aspectos que le competen, con exclusividad, a leyes ordinarias, como lo es el establecer reglas privilegiadas, de extensión de beneficios fiscales, aplicables exclusivamente al ámbito de los contribuyentes que se dedican a la actividad de la construcción y lotificación. Y por si ello fuese poco, esos privilegios son totalmente ilegales, favorecen abiertamente al “legalizar” actos abiertamente defraudatorios.

La norma transitoria tiene un efecto retroactivo, en el ámbito de las obligaciones tributarias, aspecto prohibido expresamente por nuestra Constitución Política, pues la retroactividad sólo se aplica en materia penal, cuando favorezca al reo o en materia sancionatoria. Una norma reglamentaria no puede establecer beneficios u otras formas de cumplimiento tributario distinto al que expresamente norma la ley ordinaria.

Da “solución” a actos defraudatorios, como sugerir y permitir que los contribuyentes presenten declaraciones rectificativas y “corrijan” la declaración inicialmente presentada, mostrando “el verdadero resultado”.

En el mencionado artículo se establece la posibilidad de permitir gozar de los beneficios y privilegios que establece el artículo 35 A de la Ley de Actualización Tributaria, en aquellos proyectos inmobiliarios en la porción que aún no ha sido vendida; y para tal efecto concede un plazo de tres meses a partir de la vigencia de las reformas al reglamento.

2. Artículo 6 transitorio que se refiere a la actualización del método para el registro de los costos y gastos en proyectos de construcción. Como en el artículo anterior, establece privilegios y trato ventajoso en relación a contribuyentes que se dedican a otro tipo de actividades económicas, pues le permite aún rectificar declaraciones inicialmente presentadas, por declaraciones, ahora, “con información verdadera”.
3. Artículo 7 transitorio. Establece un mecanismo de regularización de operaciones o modificación del método para el registro de costos y gastos. Adicionalmente se establece la exoneración de multas y recargos hasta del ciento por ciento (100%) si el pago del impuesto se realiza en el primer mes de vigencia del Acuerdo Gubernativo en mención; un noventa y cinco por ciento (95%) si el pago se realiza en el segundo mes y un noventa por ciento (90%) si el mismo se realiza en el tercer mes. La exoneración es la liberación de multas, recargos e intereses por decisión del Presidente de la República. La condonación es la liberación de obligaciones tributarias y extensivamente, la responsabilidad por infracciones tributarias, por decisión de la ley. En el artículo sujeto a análisis, nos encontramos ante una decisión Presidencial que beneficia abiertamente a un grupo determinado de contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, concretamente a los constructores y lotificadores, en cuanto a la liberación, en el primer mes de vigencia del Acuerdo, en forma total de las multas y los intereses; perjudicando con ello los intereses del Estado, se dan tratamientos diferenciados violentando el principio de Igualdad tributaria y con ello se complementa la “legalización” de actos que tienen características de

defraudatorios. Esta disposición fue altamente criticada por profesionales y estudiosos de la materia tributaria, por los vicios que se han mencionado y ante ello, el Presidente de la República modificó dicho artículo 7, por medio del artículo 1 del Acuerdo Gubernativo 174-2014 emitido el 6 de junio de 2014, ampliando la exoneración a quienes hayan dejado de cumplir sus obligaciones sustanciales y formales.

4.2.1.2. Artículo 36. En este artículo se establece la tarifa o tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%) para aplicar a la base imponible, en el sistema modular denominado régimen sobre actividades lucrativas. Se estima que al existir una única tarifa a aplicar a todos los sujetos pasivos de este régimen del Impuesto sobre la Renta, sin considerar el monto de sus ganancias, el tipo de sujeto pasivo, la temporalidad, el uso de recursos públicos para la obtención de la renta, se violenta notoriamente el principio de igualdad tributaria. Es obvio que la existencia de un único tipo impositivo, facilita la administración de este impuesto, pues la administración tributaria no verificará si se cumplen o no situaciones concretas para la aplicación de un porcentaje distinto y, porque no decirlo, para los sujetos pasivos y sus equipos de contables, se les facilita la determinación del impuesto. Lo que se está sacrificando es la aplicación de la justicia tributaria, por la comodidad.

Sobre la existencia de un mismo tipo impositivo en una ley impositiva, como el comentado, el Doctor Juan Francisco Flores Juárez, al justificar su voto disidente en la sentencia del 5 de febrero de 2002, expediente 1155-2001, sentó lo siguiente: *“Esta Corte ha expresado que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio. El hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge...”*. En la misma sentencia, el magistrado

Rodolfo Rohrmoser Valdeavellano, en la justificación de su voto disidente indica: *“La Ley del Impuesto al Valor Agregado guatemalteca, que carece de dicha tarifa diversificada, el aumento de la tasa única, por sí solo, disminuye “erga omnes” la adaptación del impuesto a dicha capacidad contributiva, pues produce el efecto de castigar obviamente, con mayor intensidad, a los estratos sociales de menores ingresos.”*⁹⁷ Si bien los votos razonados se refieren a una acción de inconstitucionalidad planteada en contra de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, son válidos de igual manera para el artículo que comento, pues el mismo no permite considerar esas situaciones económicas, familiares, empresariales, o de otras circunstancias que pueden ser tomadas en cuenta, a efecto de que el impuesto considere las situaciones *intuitu personae*.

La primera ley del Impuesto sobre la Renta en Guatemala, el Decreto Ley 229, que data de 1964, en el artículo 66 (tarifas), establecía 71 tarifas distintas, con porcentajes a aplicar desde el cinco hasta el cuarenta y ocho por ciento.

Comparativamente, el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (España) tiene cuatro tarifas distintas, desde el quince punto sesenta y seis por ciento hasta el veintisiete punto trece por ciento. Costa Rica aplica tres tarifas distintas progresivas, así como Ecuador, que de igual manera, establece varios rangos tarifarios.

4.2.1.3. Artículo 44. En dicho artículo se establecen los tipos o tarifas impositivas que se aplican a los contribuyentes que optaron por el Régimen opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Esta es una variante que consiste en tributar, no sobre la renta, sino sobre los ingresos brutos, excluyendo únicamente las rentas exentas. Los contribuyentes que optan por este régimen, lo consideran por su simplicidad y facilidad de determinación. Obviamente no hay

⁹⁷ Corte de Constitucionalidad. Sentencia emitida el 5 de febrero de 2002, dentro de la acción de inconstitucionalidad general, expediente número 1155-2001. Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/mdlSjc/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 29 de agosto de 2016.)

posibilidad de deducir gastos o costos en la determinación de la renta imponible. En el artículo indicando únicamente se establecen dos rangos, como se describe a continuación:

| Rango de renta imponible mensual. | Importe fijo. | Tipo o tarifa impositiva |
|-----------------------------------|---------------|--------------------------------------|
| Q.0.01 a Q.30,000.00 | Q.0.00 | 5% sobre la renta imponible. |
| Q.30,000.01 en adelante | Q.1,500.00 | 7% sobre el excedente de Q.30,000.00 |

Se estima que al existir solamente dos tarifas para aplicar a la base imponible en este régimen, no se distribuye equitativamente la carga tributaria buscando gravar con mayor carga proporcional a quienes tienen mayor ingreso; estimando que debió establecerse rangos hasta un diez por ciento (10%), concretamente dos tramos más.

Se estima que este régimen no puede ser gravado por un porcentaje mayor al diez por ciento (10%), pues al no permitir deducir gastos y costos, podría ser confiscatorio.

4.2.1.4. Artículo 73. En dicho artículo, la Ley de Actualización Tributaria establece los tipos impositivos a aplicar a la renta imponible de los contribuyentes que obtengan rentas del trabajo en relación de dependencia, otro sistema modular del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala.

Como rentas del trabajo se entiende a las provenientes de toda clase de contraprestación, retribución o ingreso, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que deriven del trabajo personal prestado por un residente en relación de dependencia, desarrollado dentro de Guatemala o fuera de Guatemala.⁹⁸

⁹⁸ Artículo 4 numeral 2 de la Ley de Actualización Tributaria. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Como en los otros artículos previos comentados en los cuales se establecen los tipos o tarifas impositivos para los distintos sistemas modulares del Impuesto sobre la Renta, se violenta el principio de igualdad al no tratarse de manera proporcional a la renta obtenida por los sujetos, pues la ley únicamente establece dos trechos como se visualiza a continuación:

| RANGO DE LA RENTA IMPONIBLE | IMPORTE FIJO | TIPO IMPOSITIVO. |
|--|---------------------|--|
| Q.0.01 a Q.300,000.00 | Q.0.00 | 5% sobre la renta imponible. |
| Q.300,000.01 en adelante | Q.15,000.00 | 7% sobre el excedente de Q.300,000.00. |

Esté régimen admite algunas deducciones que le permiten al contribuyente, empleado en relación de dependencia, restar una cantidad como mínimo vital, donaciones efectuadas a asociaciones o fundaciones sin fines de lucro o de asistencia social, iglesias, entidades religiosas y partidos políticos; así como el pago de primas por seguros de vida.

4.2.1.5. Artículo 76. En este artículo se regula la forma en la cual se calcula la retención del Impuesto Sobre la Renta que debe practicarse por los patronos a los contribuyentes que prestan servicios personales en relación de dependencia. La violación al Principio de Igualdad se da porque existe un trato discriminatorio entre los contribuyentes que tributan en relación a su renta (actividades lucrativas), pues estos pueden deducir costos y gastos necesarios para la generación de esa renta, en cuanto los contribuyentes que prestan sus servicios personales en relación de dependencia, únicamente deducen cuarenta y ocho mil quetzales por gastos personales, las estimaciones de los pagos del seguro social y previsión militar; pero ningún gasto necesario como gastos médicos (necesarios para mantener la vida de quien genera el ingreso afecto), otros seguros, gastos y cargas familiares, etc.

4.2.1.6. EL CAPÍTULO IV, RENTAS DE CAPITAL (Ganancias y Pérdidas de Capital). En dicho capítulo se desarrolla un régimen modular del Impuesto Sobre la Renta, que grava la obtención de rentas de capital, dentro del territorio nacional. Se estima que es violatorio al Principio Constitucional de Igualdad, pues no discrimina a los sujetos pasivos en consideración a su capacidad contributiva, ni considera los montos de renta de capital obtenidos. Por ejemplo: se aplica el mismo tipo impositivo a los intereses que perciba un sujeto pasivo que ha generado tener una pequeña cuenta de ahorros en un banco del sistema, cuyo porcentaje de interés es muy reducido, a los intereses que perciba un gran inversionista en valores, que por su volumen dinerario, obtiene un porcentaje mucho mayor de interés que el cuentahabiente de la cuenta de pequeño monto.

4.2.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Las disposiciones legales en las cuales se establece dicho impuesto están contenidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. La estructura de este Impuesto al establecer una sola tarifa y otros mecanismos que utiliza para su determinación, hacen que el mismo sea injusto para la mayoría de la población, en el trabajo denominado *El Impuesto al Valor Agregado, que sea lo que es*,⁹⁹ auspiciado por el Banco Interamericano de Desarrollo, se sostiene lo siguiente: “*En promedio, en las sociedades latinoamericanas, el 20% más pobre de la población dedica un 13,7% del ingreso declarado en las encuestas de hogares a pagar el IVA, mientras que el 20% más rico sólo tiene que destinar a este fin un 5,8% de su ingreso reportado. Esto significa que, pese a las exenciones y los tipos reducidos encaminados a bajar la carga de los grupos de menor ingreso, los más pobres estarían soportando una carga impositiva 2,4 veces más alta en relación con su ingreso que la que recae sobre el sector más favorecido de la sociedad. Y esta regresividad prácticamente se reproduce en todos los países.*”

⁹⁹ Varios autores. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE SEA LO QUE ES. Contenido en la obra titulada: RECAUDAR NO BASTA. Publicación del Banco Interamericano de Desarrollo. Editado en Estados Unidos, 2012. Página 247.

4.2.2.1. Artículo 7. En el artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se establecen las exenciones generales de dicho impuesto y una serie de actos, situaciones y sujetos que son excluidos de la aplicación de dicho impuesto. Estas exenciones las ha establecido el legislador para incentivar actividades o bien para no imponer la carga impositiva a determinados sujetos por considerar situaciones particulares; aspectos que están legitimados constitucional y legalmente. Lo que se estima violatorio a la Constitución Política, pues contraría concretamente el Principio de Igualdad, son las situaciones que se analizarán a continuación:

NUMERAL 4. En dicho numeral se establece la exención del IVA para los servicios prestados por las entidades supervisadas por la Superintendencia de Bancos. Obviamente hay servicios que prestan dichas entidades que no necesariamente son operaciones bancarias, financieras u otras, con ello se estarían estableciendo exenciones al IVA a dichas entidades, creando inadecuadamente una ventaja económica comparado con otras personas que prestan similares servicios, debiendo cargarle el IVA a sus operaciones.

NUMERAL 9. Se establece la exención del IVA a los aportes y donaciones que se efectúen a favor de asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, culturales de asistencia o de servicio social y las religiosas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales. La norma de exención no incluyó a los partidos políticos y comités cívicos, los cuales otras disposiciones tributarias benefician.

NUMERAL 15. Se establece la exención, entre otras, a la compra y venta de medicamentos antirretrovirales que adquieran personas que parecen la enfermedad VIH/SIDA, cuyo tratamiento esté a cargo de entidades públicas y privadas debidamente autorizadas y registradas en el país que se dediquen al combate de esa enfermedad. Se estima que la norma es violatoria al Principio de Igualdad, pues el legislador solo otorga el beneficio de exención de dicho impuesto a los quienes padecen del VIH/SIDA y que reciben tratamiento en determinadas

instituciones. Hay enfermos de dicha enfermedad que no reciben tratamiento en instituciones de dedicadas al combate de dicha enfermedad; así como enfermos con otras patologías, cuyos tratamientos requieren gastos de medicamentos muy altos, entre otras erogaciones, tales como los enfermos de cáncer, insuficiencia renal, diabéticos, etc. Lo idóneo es que se hubiere extendido el beneficio de la exención del Impuesto al Valor Agregado para la adquisición de medicamentos básicos para tratamientos de otras enfermedades.

En agosto de 2016, se presentó a la Dirección Legislativa del Congreso de la República, la iniciativa de ley identificada con el número 5139,¹⁰⁰ la cual pretende modificar el numeral 15 del artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, su justificación principal es la siguiente: *Las enfermedades crónicas son enfermedades de larga duración y por lo general de progresión lenta. Existen enfermedades crónicas transmisibles entre las primeras encontramos la Hepatitis C y el VIH/SIDA. En los segundos enfermedades cardiovasculares (ateroesclerosis, accidentes cerebrovasculares) cáncer, trastornos neurodegenerativos (demencia vascular, enfermedades de Alzheimer, Parkinson, Huntington y Creutzfeldt-Jakob) epilepsia, trastornos mentales (depresión/esquizofrenia), trastornos del espectro autista, trastornos musculoesqueléticos, enfermedades metabólicas (síndrome metabólico, obesidad, diabetes hiperlipidemia I, hipercolesterolemia) asma I enfermedad pulmonar obstructiva crónica (EPOC), hipertensión, enfermedades renales, deficiencia visual y trastornos de la audición*”. La redacción que se propone, generaliza a todas las enfermedades crónicas transmisibles o no, sin discriminación en cuanto al paciente, lo cual es congruente con el principio de Igualdad.

4.2.2.2. Artículo 10. Se establece una tarifa única del doce por ciento (12%) para aplicar a la base imponible. Al establecerse una sola tarifa para, prácticamente, todos los actos gravados, así como a todos los sujetos pasivos, lamentablemente la norma legal discrimina a los sujetos pasivos del impuesto o bien a determinados

¹⁰⁰ La iniciativa número 5139 fue consultada en la página web del Congreso de la República, en la siguiente dirección: <http://old.congreso.gob.gt/archivos/iniciativas/registro5139.pdf> el 6 de octubre de 2016.

productos que pudieren tener otro trato, para hacerlos más accesibles a la gran mayoría de nuestra población que es de escasos recursos.

En 2001, dicho artículo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado fue objeto de la interposición de una acción de inconstitucionalidad general, al darse el incremento de la tasa, del diez al doce por ciento. El proceso de mérito se identifica como Expediente 1155-2001 y la sentencia correspondiente fue emitida por la Honorable Corte de Constitucionalidad el 5 de febrero de 2002.¹⁰¹ La sentencia fue desestimatoria de la acción, pero lo rescatable de la misma son los sendos votos razonados emitidos por los magistrados disidentes, los connotados juristas Juan Francisco Flores Juárez y Rodolfo Rohmoser Valdeavellano, de este último se cita parte de su razonamiento: “*Manuel de Juano en su obra «Tributación sobre el Valor Agregado. Alemania, dos tasas diferentes, normal 11%, reducida 5.5%; Holanda: -tres tasas- normal 10%, reducida 4% y tasa cero; Italia: normal 12%, reducida 6% intermedia 18%, aumentada PARA CONSUMOS DE LUJO 30% y tasa cero; Bélgica: tasas del 6%, 14%, 18% y 25%; Luxemburgo: normal 10%, reducida 5% (agricultura), para casos especiales 2%; Inglaterra: normal 10%, tasa cero para alimentos, agua, combustibles, revistas, periódicos, etc.; Irlanda: general 6.75%, especiales 11.11%, 19.50% y 36.75%; Brasil: varían según el tipo del producto del 3% al 75%, los cigarrillos pueden llegar al 365%, las más comunes oscilan entre el 10% y el 20%. Ley del Impuesto al Valor Agregado guatemalteca, que carece de dicha tarifa diversificada, el aumento de la tasa única, por sí solo, disminuye "erga omnes" la adaptación del impuesto a dicha capacidad contributiva, pues produce el efecto de castigar obviamente, con mayor intensidad, a los estratos sociales de menores ingresos.*”

Para buscar la igualdad tributaria en la aplicación de este impuesto sería recomendable la aplicación de tarifas o tasas diferenciadas; o bien medidas de

¹⁰¹ Corte de Constitucionalidad. Sentencia emitida el 5 de febrero de 2003, dentro de la acción de inconstitucionalidad general, Expediente 1155-2001. Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/mdlSjc/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 29 de agosto de 2016.)

compensación económica a los sectores de la sociedad con menos capacidad adquisitiva. Otra alternativa es el llamado IVA electrónico, que con la readecuación legislativa, la utilización de herramientas informáticas y una eficiente administración del impuesto puede lograr ese factor de la igualdad; países como Japón ya lo aplican. Sobre esta forma de tributación en la obra titulada “El Impuesto al Valor Agregado, que sea lo que es”¹⁰² se menciona lo siguiente: *“propone el gravamen personalizado de los contribuyentes en cada transacción realizada y en tiempo real, identificando mediante una tarjeta de identidad con información biométrica a los sujetos beneficiarios del gravamen a tasa cero vigente para ciertos bienes y servicios. La tarjeta permite eximir a su tenedor del impuesto en el momento de la transacción con, teóricamente, un mínimo riesgo de fraude.”*

4.2.2.3. Artículo 55. En el referido artículo de la Ley aludida se establecen dos tarifas fijas, la primera, para la venta, permuta o donación entre vivos de vehículos automotores terrestres que no sean del modelo del año en curso, del año siguiente al año en curso o del año anterior al año en curso, a excepción de las motocicletas, el impuesto se aplicará conforme a las tarifas siguientes:

| Modelo | Tarifa fija |
|--|---------------------------------|
| De dos a tres años anteriores al año en curso | Un mil Quetzales (Q.1,000.00) |
| De cuatro o más años anteriores al año en curso | Quinientos Quetzales (Q.500.00) |

Y la segunda, en relación al mismo supuesto obligatorio tributario, cuando el bien objeto de traslación de su titularidad, sea una motocicleta; para lo cual se aplicarán las siguientes tarifas:

| Modelo | Tarifa fija |
|--|----------------------------------|
| De dos a tres años anteriores al año en curso | Trescientos Quetzales (Q.300.00) |
| De cuatro o más años anteriores al | Doscientos Quetzales (Q.200.00) |

¹⁰² Varios Autores: EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE SEA LO QUE ES. Contenido en el documento titulado RECAUDAR NO BASTA. Ob. Cit. Página 253.

Es más que evidente la violación al principio constitucional de igualdad, pues se da el mismo tratamiento tributario para el pago del impuesto aludido, pues la Ley no discrimina el tipo de automóvil o de motocicleta, ya sea por su valor económico, uso del mismo, capacidad u otro criterio, ni atiende las circunstancias económicas del obligado tributario. Lo mismo paga de Impuesto al Valor Agregado, el adquirente de un vehículo de alta gama, como lo puede ser una lujosa camioneta marca Mercedes Benz, que lo que pagaría otro adquirente de un modesto automóvil sedán de menos de mil centímetros cúbicos de capacidad, por ser los mismos fabricados el mismo año.

4.2.3. IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS y su Reglamento. Este es un impuesto básicamente documentario, el cual se representa por estampillas o timbres que se adhieren a los documentos. Se estima que al existir una única tarifa, la cual es de un tres por ciento (3%) que establece el artículo 4 de dicha norma, sin discriminación alguna, se violenta el principio de igualdad, pues no atiende ninguna circunstancia personal de los sujetos pasivos para la aplicación de tasas diferenciadas atendiendo las circunstancias económicas del sujeto pasivo. Adicionalmente, en las tarifas específicas del impuesto, las cuales están contenidas en el artículo 5, no se atienden circunstancias personales del sujeto pasivo.

4.2.3.1. Artículo 14 del Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos. Este artículo desarrolla aspectos relacionados con la adquisición de especies fiscales por parte de los notarios, dado que la ley les reconoce a estos profesionales una comisión de diez por ciento (10%) por la adquisición de las mismas o el pago en efectivo de dicho impuesto. Así mismo, dicho artículo desarrolla el procedimiento para la entrega de un cuatro por ciento (4%) sobre el monto de las ventas de especies fiscales a los notarios, a entregar al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. Sobre este particular,

se estima que no existe una razón de suficiente peso para establecer una subvención tributaria a favor de una institución gremial, pues desnaturaliza la función de recaudación tributaria que realiza el fisco. Es evidente el tratamiento diferenciado y alejado de la aplicación del principio de Igualdad, que recibe el Colegio aludido, pues es el único ente gremial que se beneficia por una intermediación en el ámbito tributario que realizan los notarios, y otros colegios profesionales a los que pertenecen otros profesionales que interactúan en el ámbito tributario no reciben subvenciones fiscales, tales como los colegios o asociaciones gremiales que aglutinan a los profesionales de las ciencias económicas, contadores públicos, agentes aduanales, etc.

4.2.4. IMPUESTO SOBRE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS TERRESTRES, MARÍTIMOS Y AÉREOS, Decreto 70-94 del Congreso de la República.

4.2.4.1. Artículo 12. En este artículo, en el inciso a), se establece el uso de las placas de distribuidor a favor de los importadores de vehículos nuevos. Estas placas se colocan a los vehículos de reciente introducción al territorio nacional, pero aún no se ha formalizado su proceso de importación ante las autoridades tributarias del país, para que estos vehículos puedan circular, única y exclusivamente, a los talleres, bodegas, salas de venta o lugares de exposición. Se estima que es violatorio al principio de igualdad, pues en Guatemala existe una cantidad considerable de importadores de vehículos usados, quienes no tienen la oportunidad de realizar los traslados previos a la formalización de la importación. Estimando que esa discriminación causa una desventaja operativa a los importadores de vehículos usados.

4.2.5. LEY EMERGENTE PARA LA CONSERVACIÓN DEL EMPLEO.

A diferencia de las leyes impositivas referidas anteriormente este capítulo, la Ley Emergente para la Conservación del Empleo, contenida en el Decreto 19-2016 del Congreso de la República, contiene únicamente exenciones impositivas y otros

beneficios fiscales, que en forma discriminatoria, beneficia al sector de vestuario y textiles y la prestación de servicios, como los llamados Call Centers. Dicha ley se emitió incumpliendo compromisos internacionales adquiridos ante la Organización Mundial del Comercio (OMC) que obligaba a la eliminación de beneficios fiscales como los otorgados al régimen de maquila.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), al comentar la iniciativa de ley que dio vida a la Ley Emergente para la Conservación del Empleo, manifestó: *“El Icefi reitera su crítica a la aprobación «a ciegas» de privilegios fiscales, ya que además de no contar con datos suficientes y análisis técnicos para evaluar su conveniencia contrastando el sacrificio fiscal que generan contra el supuesto beneficio en términos de empleos, plantea continuar concediendo en Centroamérica privilegios fiscales injustificados como medidas que supuestamente atraen inversión y permiten la generación de empleo.”*¹⁰³

El otorgamiento de exenciones fiscales y otros beneficios tributarios deben ser debidamente justificados por el legislador al emitir la disposición legal que los establezca, pues los mismos rompen la igualdad tributaria, dan tratos privilegiados y ante ello deben justificarse.

Es importante desarrollar, para la debida comprensión, algunas figuras tributarias sobre privilegios y beneficios impositivos; lo que se hace a continuación:

4.2.6. LEY PARA EL FORTALECIMIENTO Y MEJORAMIENTO DEL TRANSPORTE PÚBLICO DE PASAJEROS.

Muy cuestionada ha sido la ley mencionada, contenida en el Decreto número 21-2010 del Congreso de la República, pues sin mayor justificación en cuanto a

¹⁰³ INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES (ICEFI), Artículo titulado: Icefi rechaza la intención de aprobar la Ley Emergente para la Conservación de Empleo, de fecha 16 de febrero de 2016. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://icefi.org/comunicados/icefi-rechaza-la-intencion-de-aprobar-la-ley-emergente-para-la-conservacion-de-empleo> Visto el 6 de octubre de 2016.

romper los Principios de Igualdad y Generalidad, otorga la exención (la ley menciona exoneración erróneamente) de los derechos arancelarios e Impuesto al Valor Agregado por la importación de autobuses, microbuses y los equipos físicos, informáticos y software para la implementación de un sistema prepago, ello en forma temporal.

4.3. Beneficios Tributarios, Conceptos Generales.

Los Beneficios Tributarios. José María Tovillas Morán, al referirse al tema de los Beneficios Fiscales, indica: *“El examen de la composición del sistema tributario puede mostrarnos supuestos seleccionados como hechos imponible en los cuales la misma existencia de capacidad económica es discutible o, incluso, puede faltar y son los beneficios fiscales que afectan al propio hecho imponible, vía exenciones los que permiten aproximar la cuantía del importe de la obligación tributaria a la realidad de la capacidad económica de cada supuesto de hecho.”*¹⁰⁴

La Corte de Constitucionalidad, en la sentencia de fecha 13 de agosto de 2003, emitida dentro de los expedientes acumulados números 825-2000, 1305-2000 y 1342-2000, indicó: *“En el caso de los privilegios y beneficios fiscales, es evidente que la liberación de la carga o gravamen tributario en el sujeto pasivo de la obligación impositiva, aparte de constituir por sí un privilegio fiscal, resulta también siendo un beneficio del mismo tipo, pues la liberación de la carga o gravamen solamente puede darse por medio de una exención o una exoneración, mismas que de acuerdo con los más elementales principios del derecho tributario, constituyen beneficios fiscales.”*¹⁰⁵

¹⁰⁴ TOVILLAS MORÁN, José María. ¿DEBEN SUPRIMIRSE LOS BENEFICIOS FISCALES?, artículo publicado en la Revista el Fisco número 141, del 30 de abril de 2008. Barcelona, España. Página 28.

¹⁰⁵ Corte de Constitucionalidad. Sentencia emitida el 13 de agosto de 2003, dentro de la acción de inconstitucionalidad general, Expedientes 825-2000, 1305-2000 y 1342-2000. Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/mdlSjc/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 9 de septiembre de 2016.)

Beneficio Fiscal es definido por Silvia Fernández Brenes¹⁰⁶ como la concesión de una medida fiscal proteccionista, que puede comprender diversos mecanismos o manifestaciones, tales como las exoneraciones fiscales (totales o reducciones impositivas) o el otorgamiento de subvenciones de diversa índole, como lo son, el otorgamiento de bonos del Estado para determinadas actividades (productivas o culturales), el acceso a créditos oficiales con tasas de interés reducidas y plazos dilatados de amortización, las franquicias aduaneras, la asignación de mercados en exclusiva, pensiones y premios, etc.

Al establecer beneficios fiscales por parte del ente del Estado que está legitimado para establecer los tributos, concretamente el Congreso de la República, debe considerar los aspectos que refiere el profesor Tulio Rosembuj: *“El elemento unificador de todos los beneficios fiscales es, primero, la exclusión, total o parcial, del deber de contribuir al pago del tributo, según deriva de la aplicación regular del tributo; segundo, la creación de situaciones de ventaja patrimonial para las cosas o sujetos beneficiados y, tercero, la existencia de un deber público de prestación que apareja la renuncia al interés fiscal, con carácter circunstancial o permanente por parte del legislador.”*¹⁰⁷

La existencia de beneficios tributarios da como consecuencia la disminución o reducción de los tributos y da lugar al **Gasto Fiscal o Gasto Tributario**, que es el resultado de la pérdida de ingresos a que da lugar la existencia de los Beneficios Tributarios existentes en cualquier sistema tributario. Una definición de Gasto Fiscal o Tributario la proporciona el norteamericano Arthur Mann¹⁰⁸ así: *“Las reducciones de las obligaciones impositivas que surgen de las preferencias*

¹⁰⁶ FERNÁNDEZ BRENES, Silvia. LAS EXONERACIONES Y DESGRAVACIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES. Ob. cit. Página 2.

¹⁰⁷ ROSEMBUJ, Tulio. ELEMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO II. El Fisco. Barcelona, España. Página 98.

¹⁰⁸ MANN, Arthur y BURKE, Robert. EL GASTO TRIBUTARIO EN GUATEMALA. Documento electrónico contenido en el CD titulado PACTO FISCAL Y ESTUDIOS DE POLÍTICA FISCAL 2001-2004. Guatemala, 2004.

ofrecidas (legalmente) por medio del código tributario, tales como las deducciones, créditos, tasas preferenciales, exclusiones y exoneraciones.”

En el sistema tributario guatemalteco y otros, como el español, existe gran cantidad de disposiciones legales que establecen distintos beneficios fiscales, algunos otorgados con la debida justificación y conveniencia social, pero lamentablemente una gran cantidad de ellos, no han sido debidamente analizados al ser emitidos, ni revisados conforme el paso del tiempo y el desarrollo de la economía, por lo que es imperioso revisarlos. Sobre este punto, es ilustrativo lo indicado por Xavier Casanovas que dice que: *“Para construir una fiscalidad justa se hace necesaria una reforma fiscal profunda que elimine exenciones y bonificaciones, y que revise las principales figuras impositivas para garantizar que pague más quien más tenga.”*¹⁰⁹

A continuación se desarrollarán las formas en las cuales pueden manifestarse los beneficios fiscales.

4.3.1. La Exención. La exención es una figura jurídico-tributaria, en virtud de la cual, se eliminan de la regla general de causación de los tributos, ciertas personas, hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, conveniencia o política económica. Juan Martin Queralt y compañeros definen esta institución como *“el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquel.”*¹¹⁰

Es muy ilustrativo lo indicado en la sentencia de fecha 23 de febrero de 1993, emitida por la Honorable Corte de Constitucionalidad, la cual se cita en su parte conducente: *“...Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta,*

¹⁰⁹ CASANOVAS, Xavier. FISCALIDAD JUSTA, UNA LUCHA GLOBAL. Editora Cristianisme i Justícia. Barcelona, España, septiembre de 2017. Página 14.

¹¹⁰ MARTIN QUERALT, Juan y compañeros. CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Novena edición. Editorial Tecnos, S.A. Madrid, España, 1998. Página 335.

*cuando se dan los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea a favor del Estado para impulsar el desarrollo o a favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentren establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quienes están exentos del pago de la obligación tributaria y quienes no...” Gaceta No. 27, expediente No. 284-92.*¹¹¹

Otra sentencia muy interesante sobre el tema es la resolución de fecha 11 de septiembre de 1996, dentro de los expedientes números 889-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96, gaceta número 25, que nos permitimos citar: “...La generalidad que se refiere a que todos los individuos deben pagar impuestos, por lo que nadie puede quedar exento de la obligación del impuesto a no ser por la única excepción de carecer de capacidad de pago...El principio de justicia distributiva que aplica en materia tributaria es la de que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos, porque los mismos sirven para fines sociales y son necesarios para la existencia del Estado, y por esto la equidad concede universalidad al tributo. Además la uniformidad que demanda que los iguales sean tratados como iguales y los desiguales como desiguales, postulado que se incumple si no se toma la capacidad contributiva de los habitantes...”¹¹²

¹¹¹ Corte de Constitucionalidad. Sentencia emitida el 23 de febrero de 1993 dentro de la acción de inconstitucionalidad general, Expediente 284-92. Gaceta 27. Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/mdlSjc/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 29 de septiembre de 2016.)

¹¹² Corte de Constitucionalidad. Sentencia emitida el 11 de septiembre de 1996 dentro de la acción de inconstitucionalidad general, Expedientes 889-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96. Gaceta 25.

4.3.2. La no afectación. Tanto las figuras no afectas o exclusiones como las figuras exentas pueden surgir, indistintamente de consideraciones sobre la capacidad contributiva o aspectos fuera del ámbito fiscal. El Principio de Legalidad establecido en la Constitución Política de la República, establece que por medio de una ley, se establecen los tributos y sus bases de recaudación; una de las bases de recaudación es el hecho generador o hecho imponible, en él se establece el supuesto normativo, que al realizarse la conducta y encuadrarse en este supuesto, da nacimiento a la obligación tributaria. Hay algunas figuras similares a las gravadas o que en un momento dado fueron gravadas, pero al no estar descritas en el hecho generador, jamás podrán dar nacimiento a obligaciones tributarias.

Luis Humberto Delgadillo¹¹³ al referirse a esta figura indica: *“ha sido identificada como exención a partir de la idea de que en ambas el pago de la contribución no se produce; sin embargo, en la no causación no se genera el pago porque no nace la obligación tributaria, ya que no se da la realización del hecho imponible puesto que el hecho o la situación de que se trata no fue incluida en los supuestos que integran el presupuesto normativo, por lo que al no causarse la obligación nada habrá que eximir o liberar.”*

4.3.3. Subvenciones Tributarias. Nuestra normativa guatemalteca no se caracteriza por establecer subvenciones a actores o no de la relación jurídica tributaria, pero en la misma existe un Beneficio Fiscal, que ostenta la figura de Subvención, el cual está contenido en el 24 del Reglamento del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos, en el cual se otorga un cuatro por cien (4%) al Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, por la compra de especies fiscales que efectúen los Notarios. A los Notarios, dado el

Vista en la dirección electrónica siguiente: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sic/mdlSic/frmPdf.aspx> (Fecha de consulta 29 de septiembre de 2016.)

¹¹³ DELGADILLO, Luis Humberto. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Limusa, S.A. de C.V. 4ta. Edición. México, 2004. . Página 136.

tratamiento de patentados que les otorga la Ley del Impuesto referido, les concede un diez por cien (10%) en concepto de comisión por las especies fiscales que estos profesionales adquieran en la Administración Tributaria. Existen otras subvenciones no del orden tributario, como en el actual régimen forestal, en la Ley del Adulto Mayor, entre otras.

4.3.4. Leyes que desarrollan Beneficios Fiscales. En todas las leyes tributarias sustantivas encontramos que las mismas, de una o de otra manera, contienen disposiciones que otorgan beneficios a los contribuyentes, ya sea en forma de exención, deducción, acreditamiento y otro.

Sergio Eduardo García Granados¹¹⁴ indica que *uno de los medios más prácticos usados en muchos países para estimular la inversión de la industria, es el conceder exenciones de impuestos. Este método no le cuesta nada, en realidad mucho al erario puesto que la mayoría de los impuestos a los que se renuncia no hubieran existido, ya que dependen de negocios que no se hubieran hecho. La exención temporal de impuestos, desde el momento en que se atraen nuevas inversiones, constituye un medio de aumentar los ingresos del gobierno, pues ayuda a elevar la renta por concepto de industria que posteriormente tendrá que tributar.*

Por su parte, el mexicano Jorge Witker V.,¹¹⁵ al referirse a los estímulos fiscales a los sectores productivos indica: *“estos deben ser complementarios a otros instrumentos de fomento y de protección. En el corto plazo, coadyuvan a mantener en operación la planta industrial y sostener el nivel de empleo pero, posteriormente, se racionalizarán canalizándolos de manera selectiva”.*

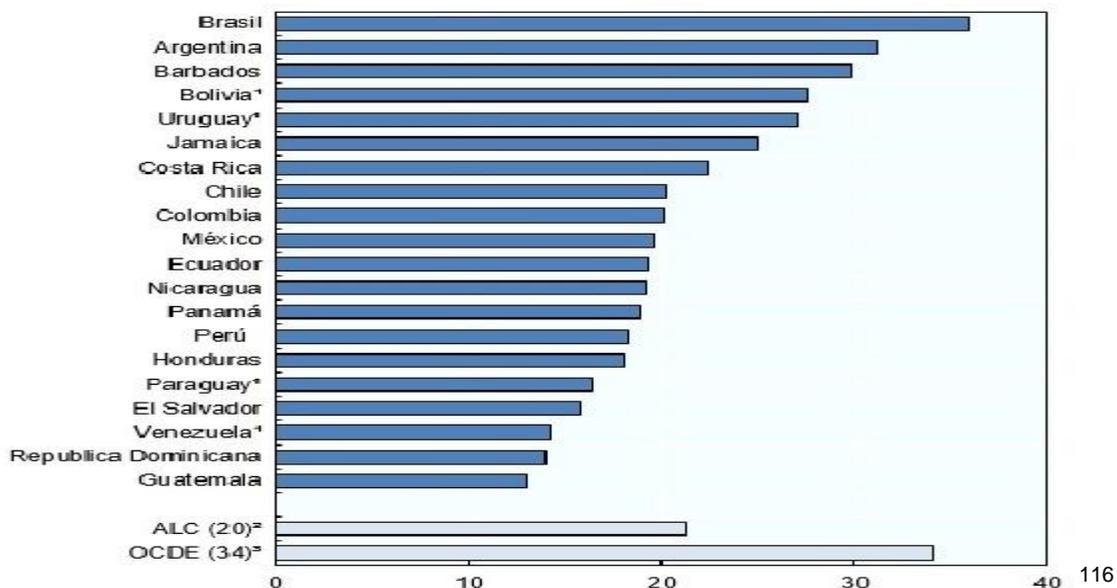
¹¹⁴ GARCÍA GRANADOS, Sergio Eduardo. APLICACIÓN DE LAS LEYES DE FOMENTO INDUSTRIAL VIGENTES EN GUATEMALA. Tesis de graduación. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, septiembre de 1966. Página 7.

¹¹⁵ WITKER V., Jorge. DERECHO ECONÓMICO. Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Harla S.A. de C.V. México. 1985. Página 195.

4.3.5. La Condonación. Se da en un momento dado, que por mandato legal, se establece un régimen legal favorable para la regularización de la situación tributaria de contribuyentes u otros obligados tributarios; también recibe el nombre de amnistía fiscal; y por lo general tiene un carácter temporal. En la mayoría de ocasiones contraviene el Principio de Igualdad, pues el Congreso otorga este beneficio a determinados contribuyentes y no es general.

4.3.6. La Exoneración. La exoneración es la liberación de multas, recargos e intereses por decisión del Presidente de la República. El artículo 183 de la Constitución Política le otorga al Presidente de la República la facultad de exonerar multas y recargos a los contribuyentes por el incumplimiento de pago de tributos o actos u omisiones administrativas. Conforme el artículo 97 del Código Tributario, para efectos de esa facultad, se consideran los intereses como recargos. Esa atribución la realiza el Presidente de forma totalmente discrecional, sin límite alguno, pudiendo violar la igualdad, pues puede otorgar exenciones a quienes desee y a otros no y sin límite de porcentaje a exonerar.

Véase el cuadro adjunto referente a la recaudación tributaria en América Latina (Ingresos fiscales con respecto al PIB, datos correspondientes a 2013).



Luego de analizar varias disposiciones contenidas en leyes impositivas vigentes y más de algún reglamento de estas, nos damos cuenta que nuestro sistema tributario contempla disposiciones que distan de mucho con satisfacer el ideal de un sistema tributario justo y equitativo, más aun al considerar la existencia de leyes que establecen beneficios injustificados, que rompen impunemente como el

¹¹⁶ BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. Comunicado de prensa de fecha 10 de marzo de 2015. Artículo titulado: AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, LOS INGRESOS FISCALES SE MANTIENEN ESTABLES. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.iadb.org/es/noticias/comunicados-de-prensa/2015-03-10/estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe,11082.html> Visto el 4 de septiembre de 2016.

¹¹⁷ CENTRO DE ESTUDIOS SUPERIORES EN MATERIA DE DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO. Visto en la siguiente página electrónica: <http://cesmdfa.blogspot.com/2015/05/estadisticas-tributarias-en-america.html> Visto el 4 de septiembre de 2016.

caso de la Ley Emergente para la Protección del Empleo, así como el régimen del Impuesto Sobre la Renta aplicable a los propietarios de las empresas constructoras y/o lotificadoras. Esta cantidad de beneficios injustificados distorsionan el sistema tributario guatemalteco, para convertirlo en uno de los más injustos y notoriamente ineficientes de América Latina, los cuadros anteriores lo evidencian.

La Corte de Constitucionalidad ha conocido varias acciones de inconstitucionalidad general, en las cuales se han denunciado disposiciones legales que presuntamente han violentado el principio constitucional de igualdad en materia tributaria; se han emitido sentencias estimatorias y otras no, pero en las mismas, el tribunal constitucional ha realizado su función de interpretación del texto superior y con la debida argumentación, ha justificado sus decisiones. La jurisprudencia resultante debe ilustrar la función creadora de la norma tributaria a cargo del Congreso de la República. El estudio de esa jurisprudencia es la razón y motivo de este trabajo de tesis.

CAPÍTULO V

ANÁLISIS DE SENTENCIAS EMITIDAS POR TRIBUNALES CONSTITUCIONALES EN LAS CUALES SE HA INVOCADO LA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IGUALDAD

5.1. CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

5.1.1. SENTENCIA DE FECHA 31 DE JULIO DE 2003, emitida dentro del expediente 641-2003.

El proceso se refiere a una acción de inconstitucionalidad general parcial, planteada en contra del Decreto 11-2003 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Bebidas Alcohólicas mezcladas y Alcoholes para fines Industriales. Con artículos 1 y 2 violan el Principio de Igualdad que reconoce el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Argumentándose concretamente que al gravar determinada actividad industrial con un impuesto específico, que genera doble tributación, confisca bienes y rentas de un sector, tratando a este sector de manera desigual con respecto a los impuestos que pagan la generalidad de los productores y otras industrias nacionales.

RAZONAMIENTO DE LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: *“La 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 por el artículo 243 de la Constitución. 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 de 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... Por lo que, al examinar las normas cuestionadas en su contexto con otras normas atinentes a la naturaleza, objeto y fines del tributo que se paga por la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas y alcoholes para fines industriales, se llega a la conclusión de que el Estado, haciendo uso adecuado de su poder tributario, afectó con un impuesto determinados actos de un sector específico de la industria, y que tal afectación es de carácter general por cuanto grava a todos los distribuidores de esos productos por igual en iguales circunstancias, de lo que se concluye que dichos artículos no violan el principio de igualdad.”¹¹⁸

COMENTARIO: Sobre el tipo de impuesto que se creó en la ley objeto de la acción de inconstitucionalidad general parcial: Se estableció un impuesto específico a la distribución de determinados bienes (Bebidas alcohólicas y otros alcoholes); son impuestos que en la doctrina se le llaman Impuestos Especiales, que son aquellos impuestos de naturaleza indirecta que alcanzan determinados hechos que traducen los modos en que se manifiesta la capacidad contributiva. Abarcan aquellas manifestaciones de la riqueza en forma parcial. Se establecen sobre consumos específicos y gravan, en fase única (monofásicos) determinada fase de la actividad productiva o de comercialización de las mercancías, la fabricación, importación, distribución. Son impuestos repercutibles, o sea que son trasladados al consumidor final. En cuanto a lo resuelto por la Honorable Corte de Constitucionalidad: La Corte consideró que el Estado, al ejercer el *ius imperium* que le confiere el sistema jurídico, estableció un impuesto a determinada actividad económica, concretamente la distribución de un tipo de productos y da un tratamiento igualitario a todos los sujetos que desarrollan la producción o comercialización ese tipo de bienes en particular. Al final, la sentencia fue estimatoria, declarando la inconstitucionalidad de algunos artículos y parte de ellos, por la violación a otros principios constitucionales.

¹¹⁸ Sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el 31 de julio de 2003 dentro del expediente número 641-2003. Vista en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sic/> consulta realizada el 27 de octubre de 2016.

5.1.2. SENTENCIA DE FECHA 23 DE OCTUBRE DE 2003, emitida dentro de los expedientes 1060-2003 y 1064-2003.

El expediente se refiere a una acción de inconstitucionalidad general parcial planteada contra el artículo 1 del Decreto 32-2003 del Congreso de la República que adiciona el artículo 10 bis a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece el tipo impositivo del treinta por ciento (30%) para la importación y venta de cerveza. Uno de los interponentes indica que con dicho artículo se crean dos tipos de contribuyentes desiguales, sometidos a dos tipos impositivos, estimando que es el mismo hecho generador. Adicionalmente se argumenta que la norma impugnada crea una tarifa impositiva distinta a la tarifa general y uniforme del IVA. El segundo de los interponentes, al denunciar la violación al principio constitucional de igualdad. Indicó que el mismo exige igual tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de forma tal que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyen a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, violándose el contenido esencial del derecho cuando las desigualdades están desprovistas de una justificación objetiva y razonable, por lo que la igualdad es la regla y la desigualdad, la excepción, cuando esta última está provista de una justificación objetiva y razonable.

RAZONAMIENTO DE LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. Al referirse a la violación al principio de igualdad, la Corte puntualmente indicó: *“esta Corte advierte que la norma reformadora impugnada, crea una situación desigual injustificada, al establecer una tasa del treinta por ciento (30%) del Impuesto al Valor Agregado -IVA- a ciertas bebidas alcohólicas y fermentadas, excluyendo a otras que comparten la misma naturaleza, como lo son los vinos, las sidras, los vinos vermouth, vinos espumosos y otras bebidas, generando en el supuesto normativo una discriminación, situación que es violatoria del artículo 4º constitucional que, como se dijo, prohíbe que situaciones iguales -como lo son las*

bebidas alcohólicas y fermentadas- sean tratadas en forma diferente respecto a la tasa del Impuesto al Valor Agregado que le sea aplicable.”¹¹⁹

COMENTARIO: Es sumamente notoria la violación al principio de igualdad en la norma denunciada de inconstitucionalidad, pues el gravamen impositivo únicamente se estableció para un producto en particular y no sobre otros similares, como es el caso de las restantes bebidas alcohólicas. La discriminación en particular, no fue justificada fáctica y legalmente por parte del Organismo Legislativo, al establecerse la norma cuestionada.

5.1.3. SENTENCIA DE FECHA 18 DE JUNIO DE 2012, emitida dentro del expediente 2959-2012.

El proceso se refiere a la acción de inconstitucionalidad general parcial planteada en contra de una parte de los artículos 109 y 113 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, que contiene la Ley de Actualización Tributaria, en su libro II que desarrolla el Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres. El accionante argumenta que existe violación a lo dispuesto en el artículo 4º de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual consagra el principio de igualdad jurídica, con lo establecido en el artículo 109; dicho artículo establece un listado de prohibiciones para la importación y registro en el Registro Fiscal de Vehículos de la Administración Tributaria; prohibición que se aplicaría a vehículos usados y al final de dicho artículo indica que determinados tipos de vehículos usados que importen los Cuerpos de Bomberos, no tienen prohibición alguna, aspecto que vulnera la igualdad. Adicionalmente alega que la prohibición a la importación de vehículos usados chocados o con daños, no es una justificación *razonable, congruente y objetiva* y por lo tanto, violatoria al principio de igualdad. En cuanto al artículo 113 se indica, por parte del accionante, que se da la violación al principio de igualdad

¹¹⁹ SENTENCIA emitida por la Corte de Constitucionalidad el 23 de octubre de 2003 dentro de los expedientes números 1060-2003 y 1064-2003. Vista en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> consulta realizada el 27 de octubre de 2016.

“al establecer que se da un trato desigual entre los contribuyentes que importen vehículos automotores usados, y los que lo hagan con los nuevos, pues a los primeros se requiere para internarlos a Guatemala la factura original, el título de propiedad del vehículo y documentar el pago del valor facturado y, para los que importen nuevos solamente la factura, emitida por el ensamblador o el fabricante”.

RAZONAMIENTO DE LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Menciona sobre la conceptualización del principio de igualdad, lo siguiente: *“el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de 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.”*¹²⁰ La Corte no se pronunció sobre violación concreta a este principio, si bien es cierto, la Corte emitió una sentencia estimatoria, la misma no denotó expresamente la violación al principio de Igualdad.

COMENTARIO: La Corte de Constitucionalidad no consideró violentado el principio de igualdad por la existencia de determinadas prohibiciones a la importación de vehículos usados.

5.1.4. SENTENCIA DE FECHA 24 DE FEBRERO DE 2004, emitida dentro de los expedientes acumulados números 421, 453, 608, 818 todos 2002 y 1806-2003.

Los expedientes referidos se refieren a las acciones de inconstitucionalidad general parcial planteada en contra de varios artículos del Decreto número 7-2002 del Congreso de la República y su reforma, Ley del Impuesto Específico Sobre la Distribución de Vinos, Sidras, Vinos Vermouth, Vinos Espumosos y Otras Bebidas Fermentadas. Se señala la inconstitucionalidad de los artículos 1, 2, 4, 6 y 8 del Decreto 7-2002 del Congreso de la República de Guatemala, al violar el principio

¹²⁰ SENTENCIA emitida por la Corte de Constitucionalidad el 18 de junio de 2013 dentro del expediente número 2959-2012. Vista en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sic/> consulta realizada el 2 de noviembre de 2016.

de igualdad reconocido en el artículo 4º. Constitucional, al gravar determinada actividad industrial con un impuesto específico, que genera doble y múltiple tributación, siendo confiscatorio, tratándolo de manera desigual con respecto a los impuestos que pagan la generalidad de los productores y otras industrias nacionales, sin justificación razonable. También se viola dicho principio al establecer distintas tasas impositivas para el mismo tipo de producto.

También se señala la inconstitucionalidad del artículo 11 (*reformado*), en violación al Principio de Igualdad *“pues inobserva el principio de igualdad que consagra el artículo 4º de la Constitución Política de la República de Guatemala. El artículo denunciado trasgrede tal precepto pues es fácil comprender que no puede considerarse que da trato discriminatorio a los sujetos pasivos del impuesto de distribución rebajando impuestos de esta naturaleza ya establecidos en el caso de licores, cervezas y otros, en tanto que, en lo que las bebidas fermentadas respecta, dichos impuestos de distribución fueron aumentados, favoreciendo así a unos competidores y perjudicando a otros, que son precisamente los que tienen menor capacidad de pago, dada la cuantía de sus operaciones, que no llegan a representar siquiera el dos por ciento de las negociaciones totales de esta naturaleza.”*¹²¹

RAZONAMIENTO DE LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD. La Corte de Constitucionalidad al resolver declara que *“al examinar las normas cuestionadas en su contexto con otras normas atinentes a la naturaleza, objeto y fines del tributo que se paga por la distribución de Vinos, Sidras, Vinos Vermouth, Vinos Espumosos y otras Bebidas Fermentadas, se llega a la conclusión de que el Estado, haciendo uso adecuado de su poder tributario, afectó con un impuesto, determinados actos de un sector específico de la industria, y que tal afectación es de carácter general por cuanto grava a todos los distribuidores de esos productos por igual en iguales circunstancias, de lo que se concluye que dichos artículos no*

¹²¹ SENTENCIA emitida por la Corte de Constitucionalidad el 24 de febrero de 2004 dentro de los expedientes acumulados números 421, 453, 608, 818 todos 2002 y 1806-2003. Vista en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sistemas.cc.gob.gt/Sjc/> consulta realizada el 9 de noviembre de 2016.

violan el principio de igualdad.” La sentencia fue estimatoria, al estimarse la violación de determinados artículos de la norma impugnada que contravienen el artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

COMENTARIO: Se estima que la Corte de Constitucionalidad se concretó a expesar que no existe contravención al principio constitucional de igualdad por el hecho que el impuesto a la Distribución de las bebidas que se gravan, están en igualdad de condiciones (son distribuidores) y no se analizan otros aspectos, como el tema de la diferenciación de tasas que se aplican a las distintas bebidas alcohólicas o la consideración de la capacidad económica de los consumidores y sus preferencias.

5.2. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA. Sentencia 45/1989, de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad.

El proceso de justicia constitucional se refiere a inconstitucionalidad relativa a los artículos, 4.2, 5.1 (regla primera), 7.3, 23 (en relación con el 24.7), 31.2 y 34.3 de la Ley 44/1978, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1985, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con referencia a los artículos 14, 18, 31 y 39 de la Constitución Española.¹²²

En la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas estableció la obligación (forzosa) a las personas que estuviesen casadas, la determinación de la obligación tributaria en forma unitaria, como una unidad familiar. El tipo impositivo que se aplicaba a la renta imponible, luego de realizar la sumatoria de los ingresos del grupo familiar y restar las deducciones y otros cargos establecidos en la normativa, un tipo impositivo mayor.

¹²² La sentencia aludida fue consultada en el portal de la Agencia Estatal Boletín del Estado, del Gobierno de España, en la siguiente dirección electrónica: <https://www.boe.es/boe/dias/1989/03/02/pdfs/T00044-00056.pdf> vista el 13 de noviembre de 2016.

Como lo indica Nieves Moralejo Imbernon:¹²³ *“el legislador aclaraba las razones por las cuales las personas integradas en unidades familiares con previo vínculo matrimonial estaban obligadas a acumular sus rendimientos y a tributar, por ello, con un tipo impositivo mayor que el que les correspondería si lo hicieran por separado, dada la progresividad que caracteriza a este tributo”*.

El señalamiento de inconstitucionalidad es por el hecho que se vulnera el derecho a la igualdad, pues la aplicación a los contribuyentes casados de un régimen tributario especial basado en la acumulación de rentas sin razón alguna que lo justifique y por el solo hecho de haber contraído matrimonio. Desigualdad que se daba entre los casados en cualquier régimen y los sujetos pasivos que no están casados, violentando el artículo 14 de la Constitución Española.

El aludido artículo 14¹²⁴ reza lo siguiente: *“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social”*.

En el texto de la sentencia aludida, señala de la norma cuestionada de inconstitucional, que los efectos de la determinación de la base imponible y no obstante la aparente pluralidad de sujetos pasivos, el arto 7.3 ordena la acumulación de todos los rendimientos de todos los elementos del patrimonio de todos los miembros de la unidad familiar, cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio. Esta acumulación da lugar a una declaración única, que ambos cónyuges están obligados a suscribir (art. 34.3), siendo ambos (así como los hijos menores no independizados, si los hubiere) serán solidariamente responsables por el pago del impuesto y las sanciones, que con relación al

¹²³ MORALEJO IMBERNON. Nieves. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y LAS UNIDADES FAMILIARES. Revista Derecho Privado y Constitución. Número 14, enero-diciembre de 2000. Página 208. Visto en la siguiente dirección electrónica: file:///C:/Users/Usuario/Downloads/DPC_014_207.pdf vista el 13 de noviembre de 2016.

¹²⁴ CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. Editorial Colex, 3ra edición, septiembre de 2004, Madrid, España. Página 14.

cumplimiento de dicha obligación tributaria pudieren generarse, concretamente por las infracciones previstas en la Ley General Tributaria. El incremento de la carga tributaria que, dada la naturaleza progresiva del impuesto resulta inevitablemente de la acumulación de rentas.

No obstante es de reconocer que la norma establecía un sistema de deducciones familiares que los legisladores incluyeron con el objeto de satisfacer imperativos constitucionales en relación a la justicia y equidad del impuesto.

En la sentencia se declaró la inconstitucionalidad y nulidad de tres disposiciones concretas.

COMENTARIO: La sentencia referida del Tribunal Constitucional de España radica su razonamiento para la declaratoria estimatoria, el hecho que no existe una debida justificado para tratar, en forma diferenciada (más gravosa), sujetos afectos al Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas, por el hecho de estar casados; violentándose con ello, el Principio de Igualdad que consagra la Constitución Española. Con las sentencias comentadas, en las cuales los tribunales constitucionales señalaron violaciones a disposiciones legales tributarias que limitaban el Principio de Igualdad, se denota la importancia que reviste este principio en la relación jurídico tributaria, en la cual, la existencia de la carga fiscal, debe ser proporcional a la situación de cada sujeto pasivo, así como, de darse un trato diferenciado, como lo son, los distintos beneficios fiscales que pueden establecerse en la legislación, los mismos, al ser privilegios, deben justificarse debidamente, principalmente resaltando el beneficio que pudiere obtenerse al incentivar la economía o bien, por razones humanitarias.

Indudablemente, es por medio de la interpretación legítima a cargo de los tribunales constitucionales, se logra dar el alcance garantista de la norma superior a situaciones reales, como lo son, los conflictos entre disposiciones de nivel ordinario o reglamentario, con el texto constitucional, haciendo prevalecer siempre

el espíritu de la norma constitucional; resolviendo esos conflictos de aplicabilidad de las leyes.

El análisis de dichas sentencias ha permitido conocer la interpretación que tribunales constitucionales han realizado en relación al Principio de Igualdad, que en el ámbito tributario, tiene especiales características, con lo que se ha logrado realizar el objetivo trazado para la presente tesis.

CONCLUSIONES.

1. La existencia de privilegios tributarios en el curso de la historia, se ha derivado de la imposición de los más poderosos sobre los subyugados y ha sido causa de grandes movimientos sociales que han pautado a la humanidad, como lo fue con la Revolución Francesa y la Independencia de los Estados Unidos de América.
2. Una de las conquistas que la humanidad ha logrado es el trato igualitario entre los individuos que forman la sociedad. Igualdad que también se refleja en el ámbito tributario.
3. El sistema tributario guatemalteco debe adecuarse y dar cumplimiento a los principios que le rigen y están establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.
4. El principio de igualdad en materia tributaria impone que a los habitantes deben ser tratados igualitariamente, en consideración a su capacidad económica.
5. El principio de igualdad debe considerarse al momento de establecer cualquier tipo de beneficio tributario, dado que los mismos crean tratamientos extraordinarios y privilegiados; de darse los mismos, deben ser situaciones excepcionales y debidamente justificadas por razones de promoción del desarrollo económico del país.
6. La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en varias sentencias emitidas al resolver acciones de inconstitucionalidad general, en relación al cumplimiento del principio de igualdad en materia tributaria, interpretando legítimamente el texto constitucional, expulsando, en varias de estas sentencias, textos legales que violentaban los derechos de los ciudadanos, al dar tratamientos discriminatorios, varios de ellos, sin considerar la situación económica de los tributarios.
7. El sistema tributario guatemalteco sacrifica la justicia tributaria por la comodidad en la recaudación y administración del impuesto, al establecer

tarifas únicas, sin buscar la progresividad, como anteriores leyes de dicho Sistema lo lograban.

8. La tasa impositiva única del Impuesto al Valor Agregado, el impuesto más rentable en Guatemala, es notoriamente violatoria al principio constitucional de igualdad, pues no considera las condiciones económicas de los contribuyentes finales del Impuesto, ni discrimina sobre el uso de los bienes o servicios gravados.
9. La casi totalidad de los tipos impositivos que se contemplan en los distintos sistemas modulares del Impuesto Sobre la Renta, contenidos en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, son violatorios al principio de igualdad tributaria, tratan de igual manera a los contribuyentes de dicho impuesto, sin considerar la situación económica de los mismos.
10. La Ley que contiene el Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, contempla privilegios establecidos fraudulentamente, como el concedido a los propietarios de empresas constructoras y/o lotificadoras, al establecerles un régimen sumamente ventajoso.
11. El otorgamiento de deducciones para los distintos regímenes o sistemas modulares del Impuesto Sobre la Renta, no se fundamentan en Principios Constitucionales, como el de Igualdad, sino simplemente por la facilitación del cobro del impuesto, pues para los contribuyentes que son personas individuales en relación de dependencia, la cantidad de deducciones son mínimas.
12. Las normas legales específicas para el otorgamiento de regímenes tributarios privilegiados como la Ley Emergente para la Conservación del Empleo y otras, contrarían el Principio de Igualdad, al establecer tratos diferenciados tributarios, sin las debidas justificaciones económicas, fácticas y legales. Siendo fruto de presiones de sectores económicamente poderosos.
13. Guatemala presenta la más baja recaudación impositiva en América Latina, con respecto al PIB; ello es debido a un mal sistema tributario, con leyes

impositivas de bajo rendimiento, el otorgamiento de muchos privilegios fiscales, la que se refleja en una alta tasa de Sacrificio Fiscal.

14. El sistema tributario guatemalteco es totalmente inequitativo, lleno de privilegios, en el cual, quienes tienen mayor capacidad económica no contribuyen como lo hacen sujetos pasivos en igualdad de situación en otros sistemas tributarios.

RECOMENDACIONES:

1. La Política Tributaria que traza el Organismo Ejecutivo a través del Ministerio de Finanzas Públicas, debe orientar el Sistema Tributario guatemalteco al respeto de los Principios Constitucionales en materia Tributaria, entre estos el Principio de Igualdad.
2. Como fruto de la Política Tributaria, debe establecerse una drástica reforma tributaria, en la que se establezcan nuevos impuestos, los cuales deben estar estructurados conforme los postulados de los Principios Constitucionales, dando cumplimiento al ideal “quien gane más que pague más y quien gane menos pague menos”.
3. Deben revisarse la totalidad de leyes que establecen regímenes tributarios privilegiados, como el establecido en la Ley Emergente para la Conservación del Empleo y otras, a efecto de dejar vigentes únicamente los debidamente justificados, así como se cumplan con compromisos internacionales tendientes a la eliminación de tratos privilegiados.
4. El Organismo Legislativo debe revisar la existencia de regímenes tributarios lesivos a los intereses comunes, como el establecido en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, el cual, otorga un trato discriminatorio injustificado a los lotificadores y/o constructores en relación al Impuesto Sobre la Renta.
5. Las distintas connotaciones sobre la aplicación del principio de igualdad en materia Tributaria que ha dado la Corte de Constitucionalidad, deben ser considerados al momento de resolver situaciones concretas, tanto por la autoridad administrativa, como por los distintos órganos jurisdiccionales.
6. Es necesaria la debida divulgación y estudio de las sentencias emitidas por la Honorable Corte de Constitucionalidad, en materia Tributaria, principalmente las que ha referido el Principio de Igualdad, con el objeto que la creación legislativa, el ejercicio de la función administrativa tributaria y la administración de justicia, tenga presente la interpretación que de la Constitución ha realizado el Tribunal Constitucional.

7. Para la realización de toda reforma tributaria, las iniciativas de ley deben ser debidamente analizadas y consensuadas con los sectores sociales y económicos, debiendo dar participación a la academia y a los centros de estudios, a efecto que se discutan ampliamente las mismas, que se busque con la misma, el cumplimiento de los fines del Estado establecidos en la Constitución Política, conforme las reglas y principios establecidos en la misma.
8. Que quienes estén legitimados para solicitar una opinión consultiva interpretativa de algún proyecto de ley impositivo, ejerzan el derecho que les asiste y pidan a la Corte de Constitucionalidad la misma, cuando se dude si alguna de las disposiciones de la iniciativa o proyecto de iniciativa, pueden ser lesivos a los preceptos constitucionales, mecanismo que evita desgastes y vacíos como lo sería el hecho que una norma tributaria se quedare sin una base de recaudación derivado de una sentencia constitucional estimatoria.
9. Que por parte de los países desarrollados y las organización internacionales que velan por la transparencia fiscal, velen para que se reduzcan las grandes prácticas elusivas y defraudatorias que le permiten a las grandes transnacionales reducir sustancialmente el pago de los tributos que justamente deben tributaria y con ello se distorsiona el sistema económico mundial, permitiendo grandes desigualdades entre los sujetos que efectivamente tributan.

REFERENCIAS.

BIBLIOGRAFICAS

1. ASINOV, Isaac. EL NACIMIENTO DE LOS ESTADOS UNIDOS (1763-1816), Primera edición, Tercera reimpresión. Alianza Editorial, S.A. Madrid, España. 1994.
2. AYATS VERGÉS, Miró. LA CALIFICACION JURÍDICA Y SU INCIDENCIA EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. Artículo publicado en la Revista Electrónica InDret. working paper No. 228. Barcelona, España, 2004.
3. BONELL COLMENERO, Ramón. PRINCIPIO DE IGUALDAD Y DEBER DE CONTRIBUIR. Real Centro Universitario «Escorial-María Cristina» San Lorenzo de El Escorial. España.
4. CÁCERES RODRÍGUEZ, Luis Ernesto. DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL. Editorial Fenix. Quinta Edición. Guatemala, 2015.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo. DERECHO FISCAL I. Introducciones y Generalidades. IURE editores. México, 2004.
6. CASANOVAS, Xavier. FISCALIDAD JUSTA, UNA LUCHA GLOBAL. Editora Cristianisme i Justícia. Barcelona, España, septiembre de 2017
7. CASTRO HUEZO, Lissett Alicia, GLOWE SILIS, Sandra; LOPEZ SURIO DE GONZALEZ, Gladys Omayra. PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL DERECHO

- TRIBUTARIO SALVADOREÑO. Monografía. Facultad de Ciencias Jurídicas. Universidad Francisco Gavidia. El Salvador. 2007.
8. CEREZO DARDÓN, Celso. APUNTES DE DERECHO CONSTITUCIONAL, RÉGIMENES POLÍTICOS, RÉGIMEN CONSTITUCIONALISTA. Tesis de graduación. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos. Guatemala, marzo de 1958.
 9. CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. ESBOZO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN GUATEMALA. Artículo publicado en el número 35 de la Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. Enero-junio 1992. Guatemala.
 10. CORDÓN AGUILAR, Julio César. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE GUATEMALA. Revista Opus Magna Constitucional Guatemalteco, Tomo II, 2011. Publicación del Instituto de Justicia Constitucional. Guatemala, 2011.
 11. DELGADILLO, Luis Humberto. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Limusa, S.A. de C.V. 4ta. Edición. México, 2004.
 12. DÍAZ DUBÓN, Carmen; NÁJERA FLORES, Lizett. DERECHO FINANCIERO I. DERECHO FINANCIERO II. Praxis, División Editorial. Guatemala, 2002.
 13. DOMÍNGUEZ LEANDRO, José. DERECHOS, OBLIGACIONES Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES. Efectos de la Fiscalidad en la Actividad Económica. Revista ICE, número 730, España, Junio de 1994.
 14. DUARTE BARRERA, Manuel. EL CONTROL PREVIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY. Artículo publicado en OPUS MAGNA Constitucional Guatemalteco, Tomo III, 2011. Publicación del Instituto de Justicia Constitucional. Guatemala, 2011.
 15. ECHEVERRÍA S., Buenaventura. DERECHO CONSTITUCIONAL GUATEMALTECO. Tipografía Nacional. Guatemala, 1944.
 16. FERNÁNDEZ BRENES, Silvia. LAS EXONERACIONES Y DESGRAVACIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES. Documento PDF. Costa Rica, 2001.

17. FOLCO, Carlos María. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. Naturaleza y Estructura. Segunda edición. Rubinzal-Culzoni Editores. Santa Fe. Argentina. 2004.
18. GARCÍA GRANADOS, Sergio Eduardo. APLICACIÓN DE LAS LEYES DE FOMENTO INDUSTRIAL VIGENTES EN GUATEMALA. Tesis de graduación. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, septiembre de 1966.
19. GRAZIOSO ALVARADO, Ignacio Fernando. EL JUICIO DE IGUALDAD. Artículo publicado en el Opus Magna Constitucional, 2015, tomo XI. Publicación del Instituto de Justicia Constitucional de la Corte de Constitucionalidad. Guatemala, julio de 2015.
20. GUTIÉRREZ SOLÉ DE COLMENARES, Carmen María. EL PRINCIPIO PRO PERSONA Y SU INTERPRETACIÓN POR LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD DE GUATEMALA. Opus Magna Constitucional, Publicación de la Corte de Constitucionalidad. Tomo X. Guatemala, 2015.
21. HERRERA MOLINA, Pedro M. Comentario a la sentencia STC 10/2005, de 20 de enero: la exención transitoria de las Cajas de Ahorro en el IAE era contraria a los principios de igualdad y capacidad económica, publicado en la Revista Crónica Tributaria número 125/2007 del Instituto de Estudios Fiscales . España. 2007.
22. HENDERSON, Humberto. Los Tratados internacionales de derechos humanos en el orden interno: La importancia del principio pro homine. Revista IIDH. Volumen 39.
23. INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. ESTUDIOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO. Cuadernos Fiscales. Departamento de Derecho Fiscal, Centro de Estudios Fiscales. Universidad Externado de Colombia. Colombia, Septiembre de 2003.
24. INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES (ICEFI) y SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT). Historia de la tributación en Guatemala. Primera Edición. Guatemala, 2009.

25. JARACH, Dino. EL HECHO IMPONIBLE. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO. Reimpresión de la tercera edición. Abeledo-Perrot, S.A. Buenos Aires, Argentina. 1982.
26. LAMONEDA HUERTA, Mireya y María Eulalia Ribó Bagaría. HISTORIA UNIVERSAL, DEL HOMBRE MODERNO AL HOMBRE CONTEMPORÁNEO. Primera edición. Pearson Educación de México, S.A. DE C.V. México, D.F. 2002.
27. MARTÍN QUERALT, Juan y compañeros. CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Novena edición. Editorial Tecnos, S.A. Madrid, España, 1998.
28. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Parte General. Lecciones de Cátedra. Editorial Lex Nova. Octava Edición. Valladolid, España. Septiembre de 2007.
29. MOLAS, Isidre. DERECHO CONSTITUCIONAL. Editorial Tecnos. Tercera Edición, segunda reimpresión. Madrid. España, 2007.
30. MONZÓN DE VÁSQUEZ, Ana Margarita y Julio César Cordón Aguilar. LA DEFENSA DEL ORDEN CONSTITUCIONAL EN GUATEMALA. Revista Opus Magna Constitucional Guatemalteco, Tomo III, 2011. Publicación del Instituto de Justicia Constitucional. Guatemala, 2011.
31. NARRO ROJAS, Katherine Asunción y Blanca Peggy Pisque Villaverde. APROXIMACIONES AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y SU DESARROLLO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PERUANO. Revista Peruana de Derecho Tributario. Universidad de San Martín de Porres. Tax Legal Review. Año 1. Número 1. Lima, Perú. Abril de 2007.
32. PEREIRA-OROZCO, Alberto. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Texto de 1985 y sus reformas de 1993, Estudio conceptual. Colección Generación Pérdida. Ediciones de Pereira. Guatemala, marzo de 2014.
33. PEREIRA-OROZCO, Alberto. TEMAS COMPLEMENTARIOS. Tribunal Constitucional. Interpretación constitucional y Jurisprudencia constitucional.

- Incluido en el libro titulado DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL. Colección Generación Pérdida. Segunda edición. Ediciones de Pereira. Guatemala, marzo de 2012.
34. PÉREZ LUÑO, Antonio E. LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. Editorial Tecnos. Novena edición. Madrid, España, 2007.
 35. RAMÍREZ GRONDA, Juan D. DICCIONARIO JURÍDICO. Editorial Claridad. 8ª edición. Buenos Aires, Argentina. 1974.
 36. REUTER, Paul. INTRODUCCIÓN AL DERECHO DE LOS TRATADOS. Primera edición en español. Facultad de Derecho. Universidad Nacional Autónoma de México. Fondo de Cultura Económica, S.A. de C.V. México, 1999.
 37. ROSEMBUJ, Tulio. ELEMENTOS DE DERECHO TRIBUTARIO II. El Fisco. Barcelona, España.
 38. SPIELVOGEL, Jackson J. HISTORIA UNIVERSAL. McGraw-Hill/Interamericana Editores, S.A. DE C.V., México, D.F., 2005.
 39. Varios autores. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, QUE SEA LO QUE ES. Contenido en la obra titulada: RECAUDAR NO BASTA. Publicación del Banco Interamericano de Desarrollo. Editado en Estados Unidos, 2012.
 40. TOVILLAS MORÁN, José María. ¿DEBEN SUPRIMIRSE LOS BENEFICIOS FISCALES?, artículo publicado en la Revista el Fisco número 141, del 30 de abril de 2008. Barcelona, España
 41. VELARDE ARAMAYO, María Silvia. BENEFICIOS Y MINORACIONES EN DERECHO TRIBUTARIO. Marcial Pons, Ediciones Jurídico y Sociales, S.A. Madrid, España.
 42. WITKER V., Jorge. DERECHO ECONÓMICO. Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Harla S.A. de C.V. México. 1985
 43. ZAFFARONI, Eugenio Raúl. TRATADO DE DERECHO PENAL, PARTE GENERAL. Ediar Sociedad Anónima Editora, Comercial, Industrial y Financiera. Buenos Aires Argentina. 1998.
 44. ZAVALA ORTIZ, José Luis. MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO. Editorial Jurídica Conosur, Ltda. Santiago de Chile, Chile, 1998.

ELECTRÓNICAS:

1. AGENCIA ESTATAL BOLETÍN DEL ESTADO, Gobierno de España, en la siguiente dirección electrónica:
<https://www.boe.es/boe/dias/1989/03/02/pdfs/T00044-00056.pdf>
2. BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO. Comunicado de prensa de fecha 10 de marzo de 2015. Artículo titulado: AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, LOS INGRESOS FISCALES SE MANTIENEN ESTABLES. Visto en la siguiente dirección electrónica:
<http://www.iadb.org/es/noticias/comunicados-de-prensa/2015-03-10/estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe,11082.html>
3. BERMÚDEZ BUENO, William y Juan Carlos Morales Manzur; ESTADO SOCIAL DE DERECHO: CONSIDERACIONES SOBRE SU TRAYECTORIA HISTÓRICA EN COLOMBIA A PARTIR DE 1991. Revista Cuestiones Políticas. Volumen 28, número 48, enero-junio 2012. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad del Zulia, Venezuela. Documento electrónico visto en la siguiente dirección:
<http://produccioncientificaluz.org/index.php/cuestiones/article/view/14593/14570>
4. CENTRO DE ESTUDIOS SUPERIORES EN MATERIA DE DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO. Visto en la siguiente página electrónica:
<http://cesmdfa.blogspot.com/2015/05/estadisticas-tributarias-en-america.html>
5. CERVINI, Raúl. PARADIGMAS GENERALES Y PARTICULARES DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO EN EL ESTADO DEMOCRÁTICO SOCIAL DE DERECHO. Documento electrónico. Visto en la siguiente página electrónica: .
6. CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. OPINIÓN CONSULTIVA OC-18/03, DE 17 DE SEPTIEMBRE DE 2003, Solicitada por los Estados Unidos Mexicanos. Visto en la siguiente dirección electrónica:
<https://www.google.com.gt/search?q=principio%20de%20igualdad%20en%20resoluciones%20de%20la%20Corte%20Interamericana%20de%20Derechos%20Humanos>

ho%20Humanos&oq=principio%20de%20igualad%20en%20resoluciones%20de%20la%20Corte%20Interamericana%20dee%20Derecho%20Humano&ie=UTF-8&aqs=chrome..69i57j0l5.17607j0j8&sourceid=chrome-instant&ion=1&bav=on.2,or.&bvm=bv.129759880,d.dmo&biw=1440&bih=731&dpr=1&ech=1&psi=67O8V62-N8rHeoKSstgl.1471984620814.3&ei=67O8V62-N8rHeoKSstgl&emsg=NCSR&noj=1

7. DE PAZ, Melanie. Artículo titulado: ¡Chinchilete...Yo machete! Publicado en la Revista Electrónica Tributo de posgrados del CUNOC. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://postgrados.cunoc.edu.gt/revista/web/index.php/Publicacion/chinchilete-yo-machete-05-02-2014>,
8. DÍAZ REVORIO, Javier. LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL Y LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/qdiuris/cont/6/cnt/cnt2.pdf> .
9. GARCÍA DORADO, Francisco. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA DEL DEBER DE TRIBUTACIÓN. Id. vLex: VLEX-190807, documento electrónico que puede consultarse en la siguiente dirección <http://www.vlex.com/vid/190807> España 2001.
10. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: SU RECEPCION EN EL HECHO IMPONIBLE, LA BASE Y EL TIPO IMPOSITIVO. Documento electrónico del Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://igderechotributario.com/principios-constitucionales-tributarios/> el 21 de noviembre de 2016.
11. HERCA, Jan. LOS IMPUESTOS EN LA ÉPOCA DE JESÚS. Documento electrónico consultado en la siguiente página electrónica: <file:///C:/Users/Usuario/Desktop/LIBROS%20DESCARGADOS/impuestos%20en%20la%20%C3%A9poca%20de%20Jesus.pdf>

12. INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES (ICEFI). Artículo titulado: GUATEMALA: ICEFI ADVIERTE SOBRE LAS CONSECUENCIAS FISCALES DE LAS ÚLTIMAS ACCIONES LEGISLATIVAS DE 2013. Artículo de fecha 2 de diciembre de 2013, publicado en el portal electrónico de dicha institución. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://icefi.org/comunicados/guatemalalicefiadviertesobrelasconsecuenciasfiscalesdelasultimasacciones>
13. INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES (ICEFI), Artículo titulado: *Icefi rechaza la intención de aprobar la Ley Emergente para la Conservación de Empleo, de fecha 16 de febrero de 2016.* Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://icefi.org/comunicados/icefi-rechaza-la-intencion-de-aprobar-la-ley-emergente-para-la-conservacion-de-empleo>.
14. KALTCHMITT, Alfred. BOTEMOS EL TÉ. Artículo publicado en la Sección de Opinión, del diario Prensa Libre, en su publicación electrónica del 23 de agosto de 2016. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.prensalibre.com/opinion/opinion/botemos-el-te>
15. LASCANO, Carlos. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO. GLOBALIZACIÓN Y ARMONIZACIÓN DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO. Publicación del Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico. Argentina, 2008. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://www.ciidpe.com.ar/area4/principios%20constitucionales%20dpe.%20Carlos%20Lascano.pdf>
16. MANN, Arthur y BURKE, Robert. EL GASTO TRIBUTARIO EN GUATEMALA. Documento electrónico contenido en el CD titulado PACTO FISCAL Y ESTUDIOS DE POLÍTICA FISCAL 2001-2004. Guatemala, 2004.
17. MORALEJO IMBERNON. Nieves. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y LAS UNIDADES FAMILIARES. Revista Derecho Privado y Constitución. Número 14, enero-diciembre de 2000.

Visto en la siguiente dirección electrónica:

file:///C:/Users/Usuario/Downloads/DPC_014_207.pdf

18. PAGOLA, José Antonio. JESÚS, Aproximación Histórica. España. Documento electrónico, visto en la siguiente dirección electrónica: <http://biblio3.url.edu.gt/Libros/Jesus-Aproximacion-His.pdf>
19. PAZOS SANTIZO, Marina del Milagro. ESTUDIO JURÍDICO DEL ACUERDO GUBERNATIVO 221-2004. ESTUDIO REALIZADO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO. Tesis de graduación de Abogado y Notario. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, Campus Quetzaltenango. Guatemala, febrero de 2012. Visto en la siguiente dirección electrónica: <http://biblio3.url.edu.gt/Tesis/2012/07/01/Pazox-Marina.pdf>
20. RABOSI, Eduardo. DERECHOS HUMANOS, EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y LA DISCRIMINACIÓN. Revista Centro de Estudios Constitucionales. España, número 7. 1990. Visto en la siguiente dirección electrónica: <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/101809>
21. RUIZ CARBONELL, Ricardo. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD ENTRE MUJERES Y HOMBRES. DESDE EL ÁMBITO PÚBLICO AL JURÍDICO-FAMILIAR. Departamento de Derecho Privado. Universidad de Murcia. Murcia, España, 2009. Documento electrónico consultado en la siguiente dirección electrónica: <http://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/10750/RuizCarbonell.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
22. SÁENZ JUAREZ, Luis Felipe. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES EN CASOS CONCRETOS EN GUATEMALA. Documento electrónico. Anuario de Derecho Constitucional. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Acceso: www.juridicas.unam.mx
23. SÁNCHEZ, Roberto. Artículo titulado NUEVA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y RETROACTIVIDAD DEL DECRETO 19-2013. Publicado en la Revista Electrónica Tributo de posgrados del CUNOC. Visto en la siguiente

dirección

electrónica:

<http://postgrados.cunoc.edu.gt/revista/web/index.php/Publicacion/nuevaamnistatributariayretroactividaddeldecreto19201302062014>

24. TEIXERA NUNES JUNIOR, Amandino. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN BRASIL Y EN ESPAÑA: UN ESTUDIO COMPARADO. Artículos Doctrinales. Publicado electrónicamente en el portal InterCodex <http://www.intercodex.com/>

LEGALES:

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.
2. CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.
3. CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.
4. CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO Y SU REGLAMENTO.
5. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU REGLAMENTO.
6. LEY DEL IMPUESTO A LAS EMPRESAS MERCANTILES Y AGROPECUARIAS.
7. LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA Y EL REGLAMENTO A SU LIBRO PRIMERO, IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
8. LEY DEL IMPUESTO DE TIMBRES FISCALES Y PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS Y SU REGLAMENTO.
9. LEY DEL IMPUESTO A LA DISTRIBUCIÓN DEL PETROLEO CRUDO Y COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETROLEO.
10. LEY EMERGENTE PARA LA CONSERVACIÓN DEL EMPLEO.
11. LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.
12. LEY PARA EL FORTALECIMIENTO Y MEJORAMIENTO DEL TRANSPORTE PÚBLICO DE PASAJEROS.

