

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

"LA EXENCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DIFERENCIA CON OTRAS FIGURAS"
TESIS DE GRADO

ADRIAN GUIROLA GARCIA-PRENDES
CARNET 11080-08

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

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

"LA EXENCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DIFERENCIA CON OTRAS FIGURAS"

TESIS DE GRADO

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

POR
ADRIAN GUIROLA GARCIA-PRENDES

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADO Y NOTARIO Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, 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: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. CARLOS ALBERTO SOLIS GARZA

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

Lic. Carlos Alberto Solis Garza

12 CALLE 1-25 ZONA 10 01010
EDIFICIO GÉMINIS 10, TORRE SUR, OFICINA 608
GUATEMALA, C. A.
TELÉFONOS 2335-3506

ABOGADO Y NOTARIO

SEÑORES MIEMBROS DEL CONSEJO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR:

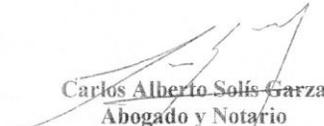
Se emite el presente **DICTAMEN**, relativo a la conclusión de la asesoría de tesis de grado titulada "**LA EXENCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SUS DIFERENCIAS CON OTRAS FIGURAS**", desarrollada por el estudiante **ADRIÁN GUIROLA GARCÍA-PRENDES**, carné número 11080-08 de la Universidad Rafael Landívar, cuyo anteproyecto fuera aprobado oportunamente por esa Facultad.

Sobre el particular, me permito manifestar que inicié el acompañamiento de la elaboración de la tesis de mérito desde el mes de julio del año dos mil trece, procediendo sistemáticamente a la revisión de cada uno de los puntos que componen la misma, conforme los mismos se iban elaborando, existiendo un seguimiento permanente a el estudiante para tal efecto.

Concluida la elaboración de la tesis por el estudiante **ADRIÁN GUIROLA GARCÍA-PRENDES** se procedió a su revisión final, considerándose que su contenido es innovador y posee el rigor académico requerido para una tesis del citado grado, que además integrará el Manual de Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.

En virtud de enmarcarse dentro de los lineamientos establecidos en el Instructivo para Elaboración de Tesis de Graduación de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, a través del presente documento **EMITO DICTAMEN FAVORABLE** a la tesis de grado titulada "**LA EXENCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SUS DIFERENCIAS CON OTRAS FIGURAS**", desarrollada por **ADRIÁN GUIROLA GARCÍA-PRENDES**, en virtud de haberse concluido satisfactoriamente el proceso de acompañamiento y asesoría a la referida tesis por parte del Infrascrito, estimándose que la misma fue desarrollada con un alto rigor científico y que su contenido se ajusta a la normativa emitida por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales en tal materia. Asimismo, estimo que la Tesis de mérito cumple con las expectativas trazadas, al contemplarse que la misma constituya un Capítulo del Manual Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar que se prevé desarrollar por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.

Dado en la Ciudad de Guatemala, el 25 de abril de 2014.


Carlos Alberto Solis Garza
Abogado y Notario
Colegiado 8066
Carlos Alberto Solis Garza
Abogado y Notario

Licda. Helena C. Machado
Abogada y Notaria

Guatemala, 11 Diciembre 2014.

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

Honorables Miembros del Consejo:

Me dirijo a ustedes con el objeto de hacer de su conocimiento que, en cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, procedí a realizar la **Revisión de Fondo y de Forma** a que se refiere el Instructivo de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, del trabajo de tesis titulado "**LA EXENCIÓN DE LA OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. DIFERENCIACIÓN CON OTRAS FIGURAS**", elaborado por el estudiante **ADRIAN GUIROLA GARCÍA-PRENDES**.

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

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

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

Atentamente,



M.A. Helena Carolina Machado Carballo



11 calle 22-49 zona 11 Residenciales San Jorge Guatemala, Guatemala

Teléfono: (502) 24727890

Email: hnmachado@intelnet.net.gt



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 071-2014

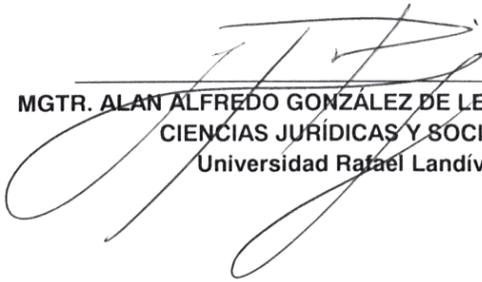
Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante ADRIAN GUIROLA GARCIA-PRENDES, Carnet 11080-08 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07633-2014 de fecha 11 de diciembre de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"LA EXENCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DIFERENCIA CON OTRAS FIGURAS"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADO Y NOTARIO y el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 18 días del mes de septiembre del año 2015.


MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



El autor es el único responsable del contenido íntegro del presente trabajo de investigación.

ÍNDICE

| | |
|---|-----------|
| Resumen | 3 |
| CAPITULO 1. Beneficios Tributarios. | 3 |
| 1.1. Exenciones tributarias. | 4 |
| 1.2. No Sujeción | 8 |
| CAPÍTULO 2. EXENCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS | 10 |
| 2.1. Aspectos generales de las exenciones. | 10 |
| 2.2 Características de las exenciones tributarias. | 15 |
| 2.3. Aspecto Formal de las Exenciones. | 17 |
| 2.4. Finalidad de las exenciones. | 19 |
| 2.5. Clasificación de las Exenciones Tributarias. | 21 |
| 2.5.1. Exenciones constitucionales. | 21 |
| 2.5.2. Exenciones por razones económicas. | 23 |
| 2.5.3. Exenciones con finalidad social. | 25 |
| 2.5.4. Exenciones objetivas. | 27 |
| 2.5.5. Exenciones subjetivas. | 33 |
| 2.5.6. Exenciones permanentes y transitorias. | 37 |
| 2.5.7. Exenciones relativas y absolutas | 40 |
| 2.5.8. Exenciones distributivas. | 41 |
| 2.6. La Exención Tributaria y su Relación con los Principios Tributarios | 42 |
| 2.6.1. La Constitución como fundamento de los principios tributarios. | 43 |
| 2.6.2. Principio de legalidad o de reserva de ley. | 46 |
| 2.6.2.a. Concepción del principio de legalidad. | 46 |
| 2.6.3. La exención y el principio de legalidad. | 51 |
| 2.6.4. La exención y el principio de preferencia de ley. | 52 |
| 2.6.5. La exención y el principio de igualdad tributaria. | 54 |
| 2.6.6. La exención y el principio de seguridad jurídica. | 55 |
| 2.6.7. La exención y el principio de capacidad contributiva. | 57 |
| 2.7. La exención y otras figuras afines. | 61 |
| CAPÍTULO 3. NOCIONES GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO. | 63 |
| 3.1 Nociones generales de la determinación de las obligaciones tributarias. | 64 |
| 3.1.1. Clases de determinación de oficio. | 66 |
| 3.2. Nociones Generales de la Interpretación de las normas tributarias y las exenciones. | 67 |
| 3.2.2. Órganos de interpretación. | 69 |

| | |
|--|------------|
| 3.2.3. Métodos de interpretación. | 70 |
| 3.3. El método analógico y las exenciones. | 72 |
| <i>CAPÍTULO 4. COMPARACIÓN DE LA LEGISLACIÓN EN RELACIÓN A LAS EXENCIONES EN GUATEMALA, LOS PAÍSES DE CENTROAMÉRICA, MÉXICO Y ESPAÑA.</i> | 74 |
| 4.1. República de Guatemala. | 74 |
| 4.2. República de Honduras. | 80 |
| 4.3. República de El Salvador. | 82 |
| 4.4. República de Nicaragua. | 83 |
| 4.5. República de Costa Rica. | 85 |
| 4.6. España | 86 |
| 4.7. Estados Unidos mexicanos. | 88 |
| 4.8. República de Argentina. | 90 |
| 4.9. Comparación de los códigos tributarios. | 91 |
| <i>CAPÍTULO 5. PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.</i> | 95 |
| <i>REFERENCIAS.</i> | 110 |
| REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 110 |
| REFERENCIAS ELECTRÓNICAS | 112 |
| <i>ANEXOS</i> | 117 |
| ANEXO 1. Cuadro de cotejo, Constituciones de la República de Guatemala | 117 |
| ANEXO 2. Cuadro de cotejo, Constituciones extranjeras en comparación. | 126 |
| ANEXO 3. Cuadro de cotejo, códigos tributarios guatemaltecos en comparación: | 132 |
| ANEXO 4. Cuadro de cotejo, códigos tributarios de los países en comparación: | 133 |

Resumen

La figura de la Exención de la Obligación Tributaria, es una figura exclusiva de la rama de Derecho Tributario, con características y modalidades únicas que son de importancia para el Derecho analizar y estudiar. Las exenciones tributarias pertenecen al grupo de los Beneficios Tributarios, es decir al grupo de figuras tributarias que otorgan un beneficio a los sujetos pasivos por alguna condición o política que el Estado Implementa. La característica principal para la existencia de la figura de la Exención tributaria es la coexistencia de dos normas tributarias, una que vincula o sujeta al pago de un tributo y la otra la exención que otorga un beneficio desvinculando el pago de la misma. Las exenciones tributarias están enfocadas en un fin que el ente regulador determina a través del legislador que políticas se deben de implementar, y estas se clasifican según su objeto o sujeto que beneficia. Las exenciones tributarias pueden ser utilizadas como una forma pasiva de otorgar subsidios a los sujetos pasivos. La exención de las obligaciones tributarias se diferencia de figuras similares tales como la exoneración y la no sujeción por sus características propias que la ley le otorga y la Constitución Política de la República de Guatemala le otorga. Es decir que la no sujeción es la inexistencia de una norma que vincula al pago de un tributo, y en la exención lo que se desvincula no es la obligación principal sino las obligaciones secundarias.

CAPITULO 1. Beneficios Tributarios.

Para poder entender las figuras tributarias que otorgan un beneficio económico, se tiene que conceptualizar primero qué son los beneficios tributarios, ya que tanto las exenciones, como las exoneraciones y las franquicias son concesiones que puede otorgar el Estado a la población en materia tributaria perteneciendo todas estas al género de los beneficios tributarios. Estas figuras tributarias separan del efecto que genera el hecho hipotético contenido en la norma fiscal, el acto, sujeto u objeto que es propio de la materia imponible la que limita la consecuencia jurídica, la que en el caso de la tributación sería pagar el tributo correspondiente en el monto y cantidad sujetas a la base imponible, pudiéndose derivar de este efecto la liberación parcial o total. Varios autores señalan que a este tipo de beneficios tributarios se les puede

conocer como franquicias o desgravaciones tributarias, las que se reconoce que existen de tres tipos.

El primero, la Neutralización Cuantitativa Parcial, se da cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria cumple con el hipotético jurídico contenido en la norma tributaria y genera la obligación de pago, pero al momento de finiquitar la obligación se le aplica un tipo impositivo menor al que se aplica a la generalidad de contribuyentes por el hecho de estar plenamente identificado en la norma de exención.

El segundo, se da por la Neutralización Temporal Parcial, que es *“aquella en la que no se disminuye el monto del tributo, pero se dispensa del pago por un período de tiempo como un ejemplo del mismo tipo de beneficio lo encontramos determinado en la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila Decreto No. 29-89 del Congreso de la República en el Artículo 12...”*¹ Con esto se denota que las normas tributarias pueden otorgar concesiones por un período determinado de tiempo, las que impiden la consecuencia jurídica que posee el hipotético imponible contenido dentro de la norma tributaria.

En la tercera es el Estado quien otorga a los particulares una ayuda económica directa, a éste tipo de beneficios tributarios se les denominan como subsidios. Por ejemplo, se puede mencionar el subsidio que se le otorga al transporte público urbano con el motivo de no incrementar el valor del pasaje y fomentar la economía de las personas que no poseen los recursos necesarios para adquirir su propio vehículo. En estos beneficios más que otorgarse una desgravación o una liberación de una carga fiscal, se encuentra inmerso un desembolso directo que realiza el Estado para mantener el precio del transporte urbano y no afectar a las personas con ingresos bajos.

1.1. Exenciones tributarias.

¹ Monterroso, Gladys. *Fundamentos Tributarios*. Guatemala. Comunicación Gráfica G&A. 2009. Tercera Edición. Pág. 158.

Aunque las exenciones tributarias y sus efectos serán tratados de manera detallada más adelante, se realizará una breve descripción de lo que constituyen las Exenciones Tributarias.

Como una introducción preliminar es importante tener en cuenta que las normas tributarias consisten en una hipótesis y un mandato. Para que pueda existir ese vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el activo se tiene que ligar a la producción del efecto jurídico que busca la norma en la realización de un determinado hecho, a éste la doctrina lo ha nombrado como hecho generador o hecho impositivo. Al concretarse el hecho generador determinado por la norma tributaria éste deberá originar una obligación, en este caso la obligación crearía la deuda tributaria al sujeto pasivo, deuda que se traduce en una obligación económica. Estas normas tributarias son de alcance general, por lo que todas las personas que están sujetas a las mismas, deberán cumplir con la obligación tributaria que se concreta al momento de realizarse el hecho generador, pero existen ciertas excepciones en las que la deuda generada es disminuida parcialmente o suprimida totalmente.

Las exenciones tributarias son unas de esas excepciones, las que han sido conceptualizadas de distintas formas por la doctrina, Fernando Pérez Royo establece que deben “*considerarse como una especie –la más característica o típica- de un género más amplio: el de los beneficios tributarios.*”² Entonces las exenciones forman parte de una especie denominada beneficios tributarios, su efecto será la liberación de la consecuencia jurídica de la norma tributaria, entonces “*la exención constituye un beneficio, es el resultado de una norma (de favor).*”³

El legislador Guatemalteco identifica a las exenciones como una institución separada e independiente de los beneficios fiscales, señalándolas en el artículo 65 del Código Tributario que establece: “*Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que*

² Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Madrid, España. Editorial Civitas, Sociedad Anónima. 2001. Pág. 136.

³ *Loc. cit.*

*realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio...*⁴ Se puede inferir esta misma línea de pensamiento en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f. Las infracciones y sanciones tributarias.”*⁵ La legislación guatemalteca identifica a las exenciones tributarias y a los beneficios fiscales o tributarios como dos instituciones, en el primer ejemplo en el código tributario menciona a ambos nombres y en el segundo solo se mencionan a las exenciones como bases de recaudaciones y no lo incluye dentro del apartado de deducciones, descuentos y reducciones siendo estos típicos ejemplos de los beneficios fiscales, por lo que se puede deducir que la legislación guatemalteca distingue a las exenciones de los beneficios tributarios y no como doctrinalmente se habla de ellos.

En el sentido económico de los beneficios fiscales, se puede identificar dentro de su estructura que es la concesión de una norma tributaria proteccionista, que puede tener diversos mecanismos y estos podrían manifestarse de distintas formas, dentro de estas figuras que otorgan concesiones se encuentran las exenciones, como un otorgamiento o subvención explícita contenida dentro de una norma jurídica, que otorga un beneficio a un determinado hecho generador que busca un beneficio social.

⁴ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario Decreto Número 6-91 y Sus Reformas*. Fecha de Publicación el día nueve de enero de mil novecientos noventa y uno. Datos Recogidos de la Página oficial de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). sat.gob.gt/sitio/.../632-decreto-6-91-del-congreso-de-la-republica-. Fecha de consulta 25/06/2013.

⁵ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. Fecha de Emisión: 30/05/1985. Datos Recogidos de la Página Oficial del Tribunal Supremo Electoral de la República de Guatemala. [http://www.tse.org.gt/descargas/Constitucion Política de la Republica de Guatemala.pdf](http://www.tse.org.gt/descargas/Constitucion%20Politica%20de%20la%20Republica%20de%20Guatemala.pdf). Fecha de consulta 26/06/2013.

De manera más concreta se puede decir que la exención tributaria *“tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos en ella, no obstante producirse el hecho imponible, no se desarrolle su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria.”*⁶ Entonces *“el sujeto exento del pago: es aquel causante a quien la ley concede un privilegio o franquicia respecto del pago del impuesto. Una vez que termina el plazo o cambian las circunstancias por las cuales ha sido concedido este privilegio, el causante nuevamente tiene la obligación de pagar el impuesto.”*⁷

El Código Tributario de Guatemala conceptualiza a las exenciones tributarias como *“la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.”*⁸ De este concepto se pueden determinar los elementos que le dan efectividad a la norma, una vez se *“verifican los supuestos establecidos en dicha ley.”*⁹ Esto se refiere a que previo al otorgamiento de la dispensa de la obligación, esta situación jurídica debe ser probada ante el ente activo de la relación a modo de determinar si la norma de exención efectivamente otorga el beneficio fiscal. En el segundo supuesto, se establece *“la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria...”* aquí lo que se estaría determinando es el efecto que luego de haberse determinado que la exención otorga el beneficio se dará la *“la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación”*.¹⁰

En el artículo 63 del mismo cuerpo normativo se establecen todos los requisitos que deberá tener la norma que contenga exenciones. Deberá especificar si la exención que se otorga es total, parcial y en su caso si existe un elemento temporal de duración o el plazo que no podrá exceder de los diez años. Estos

⁶ Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Madrid, España. Editorial Civitas, Sociedad Anónima. 2001. Pág. 136.

⁷ Sol Juárez, Humberto. *Derecho Fiscal*. México. Red Milenio S.C. 2012. Pág. 173.

⁸ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario Decreto Número 6-91 Y Sus Reformas*. Op. cit. Art. 62.

⁹ *Loc. cit.*

¹⁰ *Loc. cit.*

requisitos son indispensables para poder otorgar las exenciones a casos concretos.

1.2. No Sujeción

La no sujeción como institución aparentemente similar a la exención, se conceptualiza como la ausencia o no regulación sobre un hecho, al que no se le puede denominar como hecho imponible debido a que no existe una norma tributaria que vincule a ese hecho al pago de un tributo. Por lo que este hecho no se encuentra vinculado o sujetado a un gravamen impuesto por norma tributaria. La doctrina ha identificado a esto como “*la falta de realización del hecho imponible*”¹¹ por no estar vinculado a una norma que posea el hipotético que sujete a un hecho cualquiera al tener que soportar una carga económica, por lo que no se crea ninguna responsabilidad.

Los supuestos de la no sujeción “*pueden ser expresos o deducirse a contra sensu de la definición positiva del hecho imponible; interesan especialmente los primeros que entroncan con la labor del legislador al regular un tributo.*”¹² Consecuentemente se puede identificar qué efecto posee la no sujeción, la no vinculación a ningún tipo de norma tributaria por la simple falta de realización de un hecho imponible que debería de estar contenido en una norma tributaria para crear la carga tributaria. La no sujeción entonces está directamente vinculada a los principios de libertad de acción y el principio de legalidad en materia tributaria. El primer principio aboga por el derecho que tienen las personas de realizar todos aquellos actos que no estén prohibidos o gravados en el caso de la tributación a desempeñarlos libremente y el segundo establece que toda carga tributaria que se le imponga a un hecho determinado debe de estar contenido dentro de una norma jurídica. Es decir, que la no sujeción se basa en el principio que, mientras una norma no tipifique un hecho generador,

¹¹ Pérez de Ayala, José Luis; González, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario Tomo I*. España. Editorial de Derecho Financiero/Editoriales de Derecho Reunidas. 1978. Segunda Edición. Pág. 231.

¹² Martínez Lafuente, Antonio. *Derecho Tributario, Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*. Madrid, España. Ediciones Civitas. 1985. Pág. 214.

no puede imponer una carga económica a dicho hecho, consecuentemente éste no estará sujeto al pago de un impuesto.

Al momento de hacer una comparación entre la no sujeción y la exención de la obligación tributaria según los argumentos anteriormente vertidos, en se observa que ambas figuras producen efectos similares, como lo es la liberación del pago de la deuda tributaria. Sin embargo, se puede identificar una variación, ya que en la no sujeción en esencia siempre será absoluta o total la liberación del pago, en tanto que en las exenciones el efecto liberatorio puede estar determinado por una disminución parcial de la deuda tributaria, o sujeta a un plazo o duración. Entonces sólo podrían ser similares los conceptos de no sujeción y de exención cuando éstas tengan un efecto liberatorio total y que no estén sujetas a un plazo. Aunque más adelante se abordará este tema, es importante resaltar que las exenciones en esencia, aunque no se determine un plazo, no se pueden entender como un beneficio otorgado a perpetuidad y éstas se encuentran reguladas dentro del ordenamiento jurídico y la no sujeción no cuenta con ninguna regulación.

Este efecto liberatorio del pago de la deuda tributaria es relativo ante la no sujeción, ya que si se toma en cuenta el hecho que para que exista la no sujeción debería de estarse frente a una falta de regulación ya que “*la labor del legislador al regular un tributo*”¹³ es identificar los hechos jurídicos que manifiesten riqueza y que ésta puedan soportar la carga económica de un tributo, entonces no se podría liberar de algo que en esencia nunca existió.

La doctrina establece que la diferencia “*entre exención y no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible, naciendo por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente, del cumplimiento de esos deberes; y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. En los supuestos de no sujeción, sin embargo, el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible,*

¹³ *Loc. cit.*

al no realizarse este no cabe eximir o librar de deberes no nacidos, a través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible.”¹⁴

Este tema será abordado a profundidad en el apartado específico, pero se pueden determinar entonces las diferencias sustanciales que poseen la no sujeción y las exenciones:

1. La no sujeción está vinculada directamente a la falta de regulación tributaria frente a un hecho jurídico que manifiesta riqueza pero no es tomado en cuenta como un hecho recaudador de impuestos. La exención es una norma que para que tenga validez, debe de estar establecida como una norma ordinaria, que cumpla con las bases de recaudación y que identifique plenamente la norma impositiva y el hecho generador que se le otorga el beneficio fiscal.
2. Las exenciones en esencia liberan total o parcialmente la deuda tributaria creada por el hecho imponible, la que posteriormente se desvincula otorgando el beneficio buscado por las exenciones. En el caso de la no sujeción, el hecho imponible no se lleva a cabo porque no existe una norma tributaria que vincule a ese hecho jurídico, razón por la que no se puede liberar de algo que en esencia no existe.

CAPÍTULO 2. EXENCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

2.1. Aspectos generales de las exenciones.

¹⁴ Pérez de Ayala, José Luis; González, Eusebio. *Op. cit.* Pág. 232.

Así pues, siguiendo la conducción lógica de la presente investigación es imperativo tener en cuenta ciertos aspectos básicos para la realización de una exención tributaria. Como se ha expuesto con anterioridad, las exenciones tienen el efecto de la liberación de la consecuencia jurídica establecida en la norma jurídica tributaria. Pero para poder analizar este punto, primero se tiene que tomar en cuenta la estructura que tiene la hipótesis contenida en la norma tributaria para la realización de la consecuencia jurídica.

En la doctrina hay varios conceptos sobre las exenciones, varios autores identifican que cuando *“se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en el mandato de pago que la norma tributaria originariamente previó.”*¹⁵ Otros lo identifican como *“un instituto jurídico destinado a delimitar la relación jurídica obligacional que surge de la realización del hecho imponible, cuyo efecto principal (no exclusivo ni excluyente) es el de impedir que surja la obligación de pago de un tributo.”*¹⁶

Pero para poder conceptualizar correctamente a las exenciones se tiene que tomar en cuenta el proceso lógico-jurídico tributario que llevan inmersas las exenciones en su estructura, para lo que se debe identificar cómo se establecen las obligaciones tributarias. Las obligaciones tributarias se determinan mediante un proceso y consecución de fases por las que se realiza un acto o hecho imponible que genera la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, se declara la existencia de la obligación tributaria, calculando la base imponible y posteriormente se realiza la cuantificación del tributo. Es aquí donde se debe de establecer si es posible ejecutar por parte de la Administración Tributaria, en su función de sujeto activo en la relación, la deuda tributaria creada; es allí donde el sujeto pasivo debe de declarar la inexistencia, exención o inexigibilidad de la obligación.

¹⁵ Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ª edición, Buenos Aires, Editorial Depalma; 2001, Pág. 281.

¹⁶ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen II. Derecho Tributario*. Madrid, España. Editorial Tecnos. 1994. Pág. 26.

Entonces debe existir alguna razón de crear una norma jurídica que libere la obligación de la deuda tributaria al sujeto pasivo, como bien establece Emilio Margáin Manautou en su concepto, él afirma que *“la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de la política económica.”*¹⁷ Este concepto se puede dividir en dos, el primero de ellos es el que está directamente relacionado al vínculo jurídico que se crea por la realización del hecho jurídico afecto, y el segundo la razón o justificación que debe contener la norma por motivo social que implica esa liberación. Como requisito esencial para su validez este beneficio no puede resultar en arbitrariedades ni ventajas desmedidas. La exención se debe tomar como un fomento a una parte de la población que se desea impulsar su economía, en la que la Administración Tributaria y los entes encargados crean las políticas económicas en el país.

Al concepto que se ha utilizado mayormente dentro de la doctrina y fue proporcionado por Margáin Manautou, se *“le es aplicable la crítica expuesta para la tesis de ausencia de materia gravable, ya que si hay eliminación de ciertos hechos o situaciones imponibles de la regla general de causación, el efecto de la eliminación es que la realización de esos hechos o situaciones no podrá generar el nacimiento de la obligación fiscal y si ésta no surge no hay necesidad de exención.”*¹⁸

De acuerdo con las ideas expresadas anteriormente, para que pueda existir una norma de exención se necesita que exista otra norma que crea el vínculo entre el hecho imponible, el sujeto pasivo y el ente recaudador para luego neutralizar el efecto típico que es el pago. La primera de estas dos normas es la que identifica y define al hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria, llevando a cabo el proceso de determinación y su posterior causación. Por el otro lado se tiene a la norma de exención la que limita total o parcialmente la

¹⁷ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México, Editorial Porrúa, S.A. 1991. Décima edición. Pág. 315.

¹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. México. Industria Editorial Mexicana. 1986. Pág. 160.

causación del hipotético jurídico de la primera norma, en este caso la norma de exención funciona como un neutralizante. Para el presente caso la norma de exención no eliminará la materia imponible, únicamente limitará el efectivo cumplimiento en la parte final del proceso de determinación de la deuda tributaria.

Entonces para poderse configurar la figura de la exención, es imperativo que deban de conjugarse esos dos presupuestos, la norma que crea el hecho imponible y la norma que libera de la consecuencia del hecho imponible afecto al pago del tributo. Si no existiera uno de estos dos elementos no se podría determinar que se está frente a una exención. En el caso que no existiera la norma de exención, se estaría frente al cumplimiento de la regla general de causación de la deuda tributaria, no habría forma alguna que liberara al pago de la deuda tributaria. Por el otro lado, si no existiera la norma que contiene el hecho imponible, no habría razón alguna de existencia de la norma de exención, ya que no existiría la materia objetivo de la norma de exención que sería el hecho imponible, por lo que no se podría desgravar una materia imponible que no existe, por lo que no existiría una razón lógica de existencia de la norma de exención. Y debido a que no existe una norma que crea el vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el activo, se estaría frente a una no sujeción, debido a que no hay una vinculación directa entre un hecho y una norma inexistente.

Es por eso que es erróneo cuando se afirma que *“la exención impide el nacimiento de la relación jurídico-tributaria y por lo tanto quien está exento, no integra la relación y en consecuencia no es deudor.”*¹⁹ Se está confundiendo la esencia de la estructura que existe entre el efecto liberatorio de la norma de exención y la supresión del vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el sujeto activo. Ya que no es el nacimiento de la obligación lo que impide o neutraliza la norma de exención, es simplemente la liberación de la consecuencia que tenía ese vínculo jurídico que creaba la norma del hecho imponible. Por lo que no es

¹⁹ Mazz, Addy. *Curso de Derecho Financiero y Finanzas Tomo I, Volumen II*. Montevideo, Uruguay. Fundación de Cultura Universitaria. 2007. Tercera Edición. Pág. 307.

posible afirmar que la exención elimina la relación entre el sujeto pasivo y el sujeto activo lo que se traduce en la Administración Tributaria. El efecto que posee es que la Administración Tributaria como sujeto activo se verá limitado a realizar el cobro de la deuda tributaria, ya que es ésta la que se vio afectada por la norma de exención.

A las normas de exención se les ha considerado por la doctrina como normas que se diferencian del carácter ordinario de las demás normas. Son normas que proporcionan una excepcionalidad de las reglas generales aplicadas a las demás normas, Delgadillo Gutiérrez (...) identifica que las normas de exención contrastan con el sistema impositivo, quebrantando los principios del ordenamiento tributario normativo, en el sentido que afectan de cierta medida el principio de generalidad, ya que se está excluyendo ciertos hechos de la totalidad de hechos imponibles de la misma categoría y se estaría favoreciendo a un sector en específico. Asimismo, como se ha mencionado con anterioridad, el Derecho Tributario crea un sometimiento a la generalidad de todas las manifestaciones de capacidad contributiva, por lo que si existe una norma que impide la aplicación de la regla general esta representará una excepción a la regla. En el tercer punto de vista se señala que la norma de exención supone una derogación de la norma general limitando su aplicabilidad, eliminando de sí el elemento general de la norma. (...) ²⁰

En relación al vínculo jurídico entre la Administración Tributaria y el contribuyente o sujeto pasivo, Carrera Raya (...), señala que si bien es cierto se hace referencia al efecto liberatorio del pago, el vínculo jurídico persiste, pero no es exclusivo ni excluyente que pueda producir el efecto de eliminar el nacimiento de otras obligaciones que son de tipo formal, entre la Administración Tributaria y el contribuyente que se encuentra beneficiado con la exención. Haciendo la salvedad que no es oportuno asociar siempre y en todo caso a la exención tributaria con la eliminación de la obligación tributaria principal de conformidad con los elementos estructurales anteriormente identificados. Si bien es cierto que uno de sus efectos

²⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México. Editorial Limusa, S.A de C.V Grupo Noriega editores. 1998. Pág. 167.

característicos es la neutralización de la obligación tributaria, no parece correcto nombrarla indistintamente como sinónimos con otras medidas desgravatorias (bonificaciones, deducciones entre otras), puesto que la exención forma parte del hecho imponible afectando como tal la hipótesis normativa del tributo. (...) ²¹

Pues bien, se puede identificar que la relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria está compuesta de dos elementos, una principal, que sería la deuda tributaria creada por el cumplimiento del hipotético contenido en la norma de sujeción y una accesorio. El segundo elemento es el accesorio o formal, que funciona como el vehículo para determinar la obligación principal, el pago de la cantidad adeudada por haber realizado el hecho imponible. Este elemento accesorio puede ser también identificado como el elemento formal del vínculo, ya que es éste el que ayudará a la Administración Tributaria a determinar si se conjugan los elementos necesarios y constituyentes para otorgar el beneficio de la exención. *“Para las exenciones es absolutamente indispensable que se cumpla con el principio de legalidad, tanto formal como material.”* ²²

2.2 Características de las exenciones tributarias.

Las exenciones al igual que otros beneficios tributarios tienen ciertas características que son únicas y les otorgan validez a. (...) Estas características ayudan a identificar la figura de la exención únicamente por las peculiaridades que posee, dentro de las que la doctrina ha establecido:

- a) **Excepcional:** Las exenciones tienen carácter de excepcional, debido a que se hace una diferenciación de la generalidad de sujeto, identificando una cualidad que el legislador establece como razonable otorgar el beneficio, sin violar los principios de igualdad tributaria y el de generalidad.

²¹ Carrera Raya, Francisco José. *Op. cit.* Pág. 26.

²² De la Garza, Sergio Francisco. *“Derecho Financiero Mexicano”*. México. Editorial Porrúa. 2008. Vigésima Octava Edición. Pág. 447.

- b) **La coexistencia de dos normas:** Para que la norma de exención tenga validez y sea coherente su razón de existencia, se necesita que exista una norma que establezca ciertos supuestos o sujetos pasivos plenamente identificados que vinculan al hecho imponible y la obligación tributaria. Por el otro lado la norma de exención, tiene la característica fundamental de liberar total o parcialmente la obligación tributaria sin importar que se haya realizado el hecho generador.
- c) **Realización del Hecho imponible:** Para que la figura de la exención se configure se necesita primero realizar el supuesto contenido en la norma de sujeción, una vez realizado el hecho imponible la norma de exención libera total o parcialmente la responsabilidad de la obligación tributaria.
- d) **Neutralización de la Obligación Tributaria:** Siendo el beneficio principal la neutralización de la obligación tributaria, eliminando consecuentemente la responsabilidad del pago de la deuda tributaria sobre el hecho imponible realizado contenido en la norma de sujeción. (...) ²³

Existe otra clasificación de las características de las exenciones, Margáin Manautou establece que son:

- a) **Legalidad:** *“La exención viene a ser un privilegio que no se otorga al sujeto de un impuesto es una figura excepcional que, para gozarse, debe estar expresamente señalada por la Ley.”*²⁴ Para poder ser beneficiario del derecho que otorga la norma de exención, ésta debe ser clara y concisa en relación a la identificación del sujeto o del objeto. En consecuencia, la norma debe establecer las condiciones para poder realizar la interpretación correcta y beneficiar al sujeto pasivo con el beneficio otorgado.
- b) **Irretroactividad:** *“Al crearse una exención, su aplicación debe ser para el futuro, y es indebido, por parte del particular, el pretender darle efectos*

²³ Monterroso, Gladys. *Op. cit.*. Pág. 155.

²⁴ Margáin Manautou, Emilio. *Op. cit.* Pág. 317.

*retroactivos para favorecer situaciones pasadas...*²⁵ Como se ha mencionado con anterioridad, la norma de exención tiene un efecto hacia el futuro como a una norma de sujeción sólo se le puede otorgar la interpretación hacia el futuro, esa misma característica debe dársele a una norma que otorga un beneficio.

- c) **Temporal:** *“La exención tiene además las características de ser temporal y personal. Temporal, por cuanto que subsiste hasta en tanto no se modifique la ley o disposición que la decreta”*²⁶. Las exenciones no están otorgadas a perpetuidad, ni su existencia está sujeta a no poder ser modificadas posteriormente.
- d) **Personal:** *“en virtud de que sólo favorece al sujeto señalado, en (sic) tratándose de exenciones subjetivas, o al que opera con las mercancías exentas si se refiere a exenciones objetivas. Por consiguiente, si la persona física o moral correspondiente cambiara de situación económica o de actividad, el privilegio desaparecería de inmediato.”*²⁷ Las exenciones no son transferibles y si la condición a la que sujetaba la norma de exención cambia, ya no tendría el efecto liberador.
- e) **Interpretación Restrictiva:** Como ya se identificó anteriormente, la norma de exención *“debe estar expresamente establecida en la Ley, por lo tanto la interpretación que se dé a la misma debe ser en sentido estricto”*²⁸ Por dicha razón a la norma de exención no se le puede entender en un sentido amplio, debido a que se debe atender única y exclusivamente a la materia tributaria que se desea liberar.

2.3. Aspecto Formal de las Exenciones.

²⁵ *Loc. cit.*

²⁶ *Loc. cit.*

²⁷ *Ibid.* Pág. 318.

²⁸ Monterroso, Gladys. *Op. cit.* Pág.176.

El Derecho Tributario está soportado por distintas herramientas que ayudan a concretar lo establecido en el hipotético de la norma jurídica tributaria y la efectividad de la recaudación. Entonces, el Derecho Tributario se apoya para la recaudación en mecanismos o formalismos que la Administración Tributaria determina que son idóneos para la aplicación de las normas tributarias. En el supuesto que un sujeto pasivo es beneficiado por una norma de exención, éste deberá cumplir con ciertos formalismos con el objeto de poder demostrarle a la Administración Tributaria que es efectivamente un sujeto exento del pago de un tributo determinado por la realización del hecho imponible exento. En este sentido Antonio Martínez Lafuente (...) señala que existen distintos tipos de esquemas para la aplicación del tributo, los que impiden un planteamiento generalizado y uniforme de los aspectos formales de las exenciones tributarias. Para lo que señala dos tipos distintos, la petición en plazo y la solicitud de impugnación. Dentro de la primera, el contribuyente debe gestionar ante la Administración Tributaria, una declaración para que sea liquidada por la Administración, y se hace necesario que si le asiste a aquél algún beneficio fiscal lo debe solicitar dentro del plazo que le indique la ley. Evidenciándose el trámite administrativo que se debe realizar para encuadrar dentro del hipotético de ser un sujeto exento del pago del impuesto. En el segundo supuesto, lo que se basa es que una vez realizado el trámite, con previa solicitud, se presenta la declaración ante la Administración Tributaria y se debe de esperar a que la propia Administración realice la correspondiente liquidación sin la exención pretendida para impugnarla, siendo ésta la única vía para hacer valer el derecho que pretende el contribuyente. (...) ²⁹

Dentro de estos dos presupuestos no se prevé que la norma de exención pueda liberar del requisito formal que vincula al sujeto pasivo y a la Administración Tributaria. Si bien existen tratados internacionales que otorgan a cuerpos diplomáticos, entes internacionales y otros que posean las mismas cualidades, el

²⁹ Martínez Lafuente, Antonio. *Op. cit.* Pág. 223.

beneficio de no tener que presentar una solicitud formal para verse beneficiados por la exención, ya que estos no deben probar su calidad de ser un sujeto exento.

Este tipo de exenciones la doctrina las ha identificado como exenciones internacionales, las cuales tienen un fundamento en acuerdos, tratados y convenios internacionales basados en la condición de reciprocidad entre los Estados partes del instrumento internacional y los hechos imponibles que estarían realizando en su momento no serían con el ánimo de lucro y gravarlos con un tributo los convertiría en una onerosidad excesiva para los cuerpos diplomáticos y otros entes gubernamentales reconocidos a nivel internacional.

En el tema de la reciprocidad internacional se puede identificar que en la legislación guatemalteca en el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y sus Reformas, se establece que para que se dé la condición de ser sujetos exentos se requiere que los países de donde provengan los agentes diplomáticos y otros de similar calidad así como misiones internacionales, provean el mismo tratamiento de reciprocidad a los agentes diplomáticos guatemaltecos. Este tipo de exenciones condicionales tendrán validez únicamente cuando sea verificada esta reciprocidad.

2.4. Finalidad de las exenciones.

Las exenciones, como se ha identificado anteriormente, son beneficios otorgados a una parte de la sociedad por razones que el Poder Administrativo toma en cuenta para concretar un fin. Varios autores lo identifican como las políticas económicas que se toman como medidas para favorecer o incrementar la productividad de ciertos sectores con el objeto de promover el desarrollo equilibrado de la sociedad. Es importante que las *“políticas que procuran esos equilibrios sean transparentes y estables para que tengan credibilidad y ofrezcan certidumbre a la población. Para que la situación macroeconómica permita una expansión sostenida de la actividad económica y del empleo, se requiere contar con finanzas públicas sanas, con una política cambiaria que coadyuve a la competitividad de la economía y al equilibrio*

*de la balanza de pagos, y con una política monetaria conducente a la estabilidad de precios.”*³⁰

Por tanto la “*normativa del Estado no es un acto arbitrario sujeto sólo a la voluntad del gobernante*”³¹ sino más una creación de cuerpos normativos que cumplan con los fines que tienen las democracias modernas, en las que el Poder Administrativo funciona como una manifestación de voluntad del pueblo al que gobierna y representa sus intereses manifestándolo a través de políticas que crean equilibrio y desarrollo.

Es aquí donde el Poder Administrativo debe de “*transformar los fines imprecisos de una sociedad, en normas jurídicas, que permitan realizar esos fines en la vida práctica.*”³² Es por eso que las exenciones tributarias poseen un elemento social, que es impreciso al no estar traducido en normativa tangible, tarea que el Poder Administrativo debe realizar, con el objeto de fomentar el desarrollo integral de la sociedad, incrementar los ingresos de recaudación a través de políticas que fomentan el desarrollo por otras vías que están vinculadas indirectamente a las actividades o hechos que están exentos, estas intenciones alternas se han definido como fines extra fiscales de las exenciones. No es por el simple hecho de favorecer a un elemento, a un sujeto o a un objeto de la sociedad.

Entonces el Poder Administrativo crea las políticas económicas las cuales son traducidas a través del Legislador para la creación de normativas que estén centradas en lo que las políticas económicas del Estado buscan, estas podrán variar en el tiempo, dependiendo de la necesidad del Estado en particular, estableciendo tributos en focos de riqueza que no han sido utilizados con anterioridad para el financiamiento de los gastos públicos, pero además establecer “*reglas para la*

³⁰ Compañ, María del Carmen y otros; *Colección Panorama del Derecho Mexicano; Derecho Financiero*; México, Mcgraw-Hill Interamericana Editores, S. A. De C. V; 1997; Coordinadora, Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz; Página 20.

³¹ Pérez Bourbon, Héctor; *Manual de Técnica Legislativa*; Argentina, 2007; Konrad-Adenauer-Stiftung; http://www.kas.de/wf/doc/kas_12398-544-4-30.pdf ; Pág. visitada 4/06/2013; Página 171.

³² Carbonell, Miguel; Pedroza de la Llave, Susana Thalía. *Elementos de la Técnica Legislativa*; Serie documentaria jurídica numero 44; México, Universidad Nacional Autónoma de México. 2000; <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/21/tc.pdf>; Página Visitada 4/06/2013; Página 118.

graduación de su medida...”³³. Traduciéndolas en beneficios directos para la sociedad. Es por eso que “*el Estado tiene potestad para imponer cargas tributarias, tiene igualmente la potestad para establecer el privilegio de la exención o para suprimirlo.*”³⁴

2.5. Clasificación de las Exenciones Tributarias.

La clasificación de las exenciones atiende primordialmente a la materia específica de la que emanan, tanto sus principios como su regulación. En Guatemala existen distintos cuerpos normativos que establecen exenciones, basándose en principios y en clasificaciones que inclusive son la razón por la que fueron creadas, por consiguiente pueden mencionarse:

2.5.1. Exenciones constitucionales.

Las normas de exención pueden estar contenidas en distintos cuerpos normativos, como lo pueden ser normas constitucionales o leyes ordinarias, a las exenciones contenidas dentro de la Constitución se les ha dado la clasificación de Exenciones Constitucionales. “*Las exenciones constitucionales son las que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada Estado o país.*”³⁵ Este tipo de exenciones tienen distintas características, aunque su finalidad es similar a las exenciones que no son propiamente emanadas de una Constitución. A lo que si se tiene que hacer referencia es que las exenciones que no sean emanadas de la Carta Magna, deberán observar los requisitos y los principios contenidos en ella.

La Constitución Política de Guatemala otorga beneficios fiscales a ciertos grupos determinados que por necesidad o utilidad pública, es imperativo eximir a determinados hechos imposables. En el caso de Guatemala, en el artículo 88 de la Constitución Política, libera a las universidades del pago de tributos, como una

³³ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. cit.* Pág. 162-163.

³⁴ *Loc. cit.*

³⁵ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.* México. Editorial Universitaria Potosina. 1997. Pág. 317.

medida para coadyuvar para el desarrollo educativo y profesional de la sociedad. Otro ejemplo que se podría mencionar es el caso establecido en el artículo 37 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer que los bienes inmuebles de las iglesias y entidades religiosas destinadas al culto o a la asistencia social están libres de todo tipo de arbitrios o tributos. Siendo lógico el hecho de no imponer una carga económica a un sector cuyo fin último es la espiritualidad y beneficencia.

La propia Constitución, por ende funciona como un límite a la aplicación de las normas tributarias, no sólo estableciendo los principios de seguridad jurídica, legalidad, igualdad entre otros principios que están contenidos en la Constitución, sino también como una fuente directa de la delimitación de sujetos y de objetos que libera del pago de tributos.

Las Exenciones Constitucionales “*constituyen verdaderos límites a la potestad de tributar, ya que, al estar previstas en la norma jerárquicamente superior, se imponen como límites al legislador*”³⁶. Es este elemento el que diferencia y pone a las exenciones constitucionales por encima de otras exenciones ordinarias que están contenidas en normas con rango de ley. Es aquí donde se puede observar la permanencia o no de este tipo de normas. Para que una exención constitucional sea derogada o reformada, debería de reformarse la Constitución. Una exención ordinaria podría ser reformada por otra norma ordinaria posterior que la modifique o la derogue siendo diametralmente más sencillo de realizar dicho acto. La distinción que se puede observar al momento de comparar una norma de exención constitucional y una ordinaria, es que la constitucional se encuentra revestida de una inmunidad. Inmunidad que una norma de rango inferior no podría modificarla o derogarla. En el caso de las normas ordinarias si bien la doctrina y la legislación establecen que éstas sólo pueden ser reformadas o derogadas mediante el proceso normal de creación y supresión de las normas ordinarias no se les otorga ningún tipo de protección.

³⁶ Mazz, Addy. *Op. cit.* Pág. 311.

El Código Tributario Guatemalteco establece en su Artículo 2 que “*Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.*”³⁷ En su considerando primero el mismo cuerpo normativo establece “*Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.*”³⁸ Es aquí donde se puede observar la fuerza que posee la Constitución como la norma *non plus ultra* sobre otras normas de rango inferior, como lo es en este caso el Código Tributario. Este cuerpo normativo tiene la función principal de regular que las leyes tributarias estén de acuerdo con la Constitución Política de Guatemala para uniformar procedimientos y otras disposiciones que sean aplicables a otros tributos con el fin de evitar contradicciones y fomentar la armonía entre las normas.

2.5.2. Exenciones por razones económicas.

La clasificación de las Exenciones Económicas está más vinculada al propósito que poseen. Si bien la doctrina ha identificado a las exenciones económicas como una clasificación más, definiéndolas como “*las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país...*”³⁹ o también cómo “*... las establecidas para el beneficio y desarrollo de un sector económico determinado del país*”.⁴⁰

Todas las exenciones en esencia tienen un elemento económico, ya que la tributación está directamente vinculada a una manifestación económica o de riqueza; el Estado tiene un interés de reconocer cierto tipo de beneficios para fomentar el desarrollo económico de un sector. Si bien se ha dado una clasificación específica para este tipo de exenciones, cabe mencionar que el

³⁷ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario Decreto Número 6-91 y sus reformas. Op. cit. Art. 2.*

³⁸ *Ibid.* Considerando 1º.

³⁹ Margáin Manautou, Emilio. *Op. cit.* Pág. 317.

⁴⁰ Monterroso, Gladys. *Op. cit.* Pág. 178.

común denominador de las exenciones es el elemento económico, no importa qué tipo de exención se trate, siempre tendrán un elemento económico inmerso, éste es un requisito *sine qua non* de la tributación.

Como se ha inferido con anterioridad pero no ha sido concretado, se establece que los requisitos indispensables para que tenga validez una exención son tres: el elemento económico o pecuniario, el elemento social y el elemento formal que fue tratado con anterioridad como un vehículo entre el sujeto pasivo y el sujeto activo en vinculación directa con la deuda tributaria liberada por la norma de exención.

El primero de estos elementos, el económico, se da a razón que la norma contenedora de la exención debe identificar plenamente una actividad que puede ser gravada, algún acto o hecho que pueda evidenciar de cierta forma una manifestación de riqueza. Sería incoherente establecer una norma de exención que no tuviera un fin económico, siendo ésta la razón para crearla.

El segundo elemento, el social, se da cuando una norma otorga algún beneficio a un grupo específico dentro de la sociedad; debe estar plenamente razonada para no incurrir en algún tipo de injusticia o beneficio no razonable para alguna persona en particular. La doctrina ha identificado el factor social como un elemento que le brinda validez a la norma de exención, ya que la exención pertenece a las políticas económicas que están desarrollo en un momento determinado en el país. Es la propia sociedad, a través de conceptos como la auto-imposición, la que reconoce que es un beneficio social y desinteresado el otorgamiento del beneficio a un grupo determinado.

En relación al elemento formal, este está vinculado al *"el principio de legalidad o reserva en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar "directivas generales" de tributación, sino que ella ha de contener, al menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos*

*necesarios para la fijación del quantum, así como las exenciones).*⁴¹ Es aquí donde el espíritu de la norma conjuga todos los elementos básicos para la creación de una norma de exención: le brinda validez y permanencia a la misma.

En relación a las exenciones por razones económicas, en apariencia pudieran ser sinónimos con la no sujeción aunque se diferencian en la forma de sustanciarse o manifestarse como se ha expuesto con anterioridad a la no sujeción. Esta figura tributaria podría jugar un papel importante, al no haber regulación que imponga un tributo a cierta actividad, podría entenderse que esta acción tácita por parte del Estado puede fomentar el desarrollo económico-social sin tener que ser expresa dentro de la norma.

2.5.3. Exenciones con finalidad social.

Como se ha indicado con anterioridad, uno de las razones para la creación de una norma de exención es el elemento social. Este fin puede estar vinculado a una política económica que se tenga al momento de la creación de la norma. Se debe entender que una exención no es más que el efecto secundario o la manifestación tangible de una política económica para el desarrollo de la sociedad. Este tipo de exenciones *“son las que se otorgan para fomentar el desarrollo cultural de la población, ya sea en el aspecto tecnológico, artístico, deportivo, etcétera.”*⁴²

Las exenciones pueden estar enfocadas en las necesidades básicas, como en (...) los alimentos y bienes de consumo básico. Así como para todos los servicios que son indispensables para el desarrollo de la sociedad, para lo que las diferentes legislaciones fiscales han determinado que las exenciones atienden a una razón que es de carácter económico y social. Con el fin que los impuestos

⁴¹ García Vizcaíno, Catalina; *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas Tomo I Parte General*; Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1996; Pág. 272.

⁴² Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. cit.* Pág. 162.

no encarezcan en forma desmedida esos bienes fundamentales para el sustento y supervivencia provocándoles un detrimento económico. (...) ⁴³

En Guatemala el artículo 22 del Código Tributario establece que “*El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria.*” ⁴⁴ Este artículo refleja que es de interés del Estado la protección de los sectores vulnerables de la sociedad, teniendo distintas formas de solución siendo una de estas las exenciones que se otorgan propiamente para delimitar el alcance cada norma tributaria, con el fin de evitar la múltiple tributación, y fomentar los principios de equidad y justicia.

Como bien lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo segundo “*Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.*” ⁴⁵ Este artículo como un fin del Estado, le da validez para el otorgamiento de exenciones a iglesias, universidades, deporte, seguridad social entre otras actividades que fomentan el desarrollo del país, eximiéndolas de la carga tributaria.

Este tipo de razonamientos para la creación de una norma de exención, cuyo único propósito es el desarrollo social, además de apoyo económico directo, equipara al Estado a un Estado Benefactor, en las que el Estado provee de servicios y garantías sociales, tales como la alimentación y la salud, los cuales por razón de desarrollo se deberían encontrar exentas. En ley del Impuesto al Valor Agregado, entre la variedad de hechos generadores que se encuentran exentos, están los medicamentos denominados genéricos o alternativos de origen natural, así como los que ayudan al padecimiento de enfermedades como el VIH/SIDA. Estas exenciones están basadas en principios y derechos

⁴³ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*. México D.F. McGraw-Hill. 2000. Segunda Edición. Pág. 82.

⁴⁴ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario Decreto Número 6-91 y sus reformas*. Op. cit. Art. 22.

⁴⁵ Asamblea Nacional Constituyente. Op. cit. Art. 2.

reconocidos por la Constitución Política, como lo es el derecho a la salud. En consecuencia este tipo de exenciones a la vista de la sociedad se encuentran plenamente amparadas, no solo en la necesidad que se tiene de proveer salud sino de apoyar de cierta forma a las personas que poseen capacidades especiales y necesitan un apoyo para poder sobre llevar sus padecimientos.

El fin social lo que busca es la aplicación de la justicia legal, a través de una norma jurídica el fin es estabilizar a un cierto grupo social, ayudándolo para su desarrollo a través de algún beneficio fiscal. Es así como establece Jacques Derrida *“no se puede hablar directamente de justicia, tematizar u objetivar la justicia, decir “esto es justo” y mucho menos “yo soy justo”, sin que se traicione inmediatamente la justicia”*.⁴⁶ Al analizar esta frase, se puede inferir que una norma jurídica de exención que tenga fines sociales es que sea justa. En virtud que puede ser el caso que no posea los elementos necesarios para que la misma sea justa por hacer una diferenciación entre los sujetos y violentando el principios de igualdad al otorgar medidas sin razón alguna.

La norma de exención con un fin social, debe por ende estar apegada a la realidad social del momento, siempre evolucionando según la sociedad cambia con sus necesidades, pudiendo en un futuro perder su validez o razón de existencia y poder ser expulsada del ordenamiento jurídico. El principio de capacidad contributiva entre otros principios, están directamente vinculados a la creación de la norma de exención, ya que se debe medir la capacidad económica que tenga un sujeto para que esta no sea injusta y limite las capacidades del individuo a desarrollarse normalmente.

2.5.4. Exenciones objetivas.

Como se ha dicho con anterioridad, el presupuesto del hecho exento se caracteriza porque ocurren ciertos hechos imponderables pero, por una disposición al momento de ocurrir, se concluye que es un hecho exento, entonces el hecho

⁴⁶ Derrida, Jaques. *Fuerza de la Ley. “El fundamento místico de la autoridad”*. España. Editorial Tecnos. 2010. Segunda Edición, reimpresión 2010. Pág. 25.

imponible siempre está vinculado al hecho exento, como motivo intrínseco para la creación del efecto de exención.

Entonces el hecho imponible está directamente vinculado a un objeto, al encontrarse beneficiado por la norma de exención se configura una exención objetiva. Entonces *“las exenciones objetivas son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen.”*⁴⁷ Por consiguiente el hipotético contenido dentro de la norma debe determinar con precisión el objeto que está beneficiado con la exención para que esta pueda surtir sus efectos.

En relación a la idea abstracta vinculada entre la norma de exención y la norma del hecho imponible se establece que las *“exenciones objetivas afectan no tanto al mandato como a la hipótesis, y esto porque no puede haber mandato si no ha realizado la hipótesis ya que, precisamente, aquél es un efecto de ésta.”*⁴⁸

Las exenciones objetivas serían entonces aquellas en la que la norma de exención toma como principio las cualidades que tenga el objeto sobre el que recae la obligación tributaria, es decir, el objeto exento sobre la realización del hecho imponible, sin tomar en cuenta quién es el sujeto tenedor del objeto. Dentro de esta clasificación lo más importante es la naturaleza del elemento cualitativo del objeto desvinculado de la obligación de pagar, no así el sujeto tenedor del objeto beneficiado de forma directa por la norma de exención.

Al momento de beneficiarse con la medida liberadora del objeto exento, de manera indirecta el propietario del bien es quien se ve beneficiado con la medida, pero no por su calidad de sujeto, sino por las características cualitativas o cuantitativas que posee el objeto del que él es propietario.

Dentro de la doctrina se ha identificado que existen exenciones objetivas impropias, en las que *“el legislador sigue el sistema de definir en forma negativa los hechos imponibles, o sea, el legislador excluye de imposición determinadas*

⁴⁷ Margáin Manautou, Emilio. *Op. cit.* Pág. 316.

⁴⁸ Carrera Raya, Francisco José. *Op. cit.* Pág. 26.

circunstancias, no para exceptuarlas, sino para definir en forma negativa cuáles son los hechos sometidos al impuesto” ⁴⁹. De esto se puede derivar que la función que cumplen las exenciones son una forma de limitar al hecho generador, ya que éstas individualizan a un objeto de la generalidad según son sus características y con esto se delimita la hipótesis contenida en la norma tributaria, la que no determina esa cualidad del objeto.

En este mismo orden de ideas, De la Garza establece que *“Las leyes pueden estar redactadas en forma que exceptúan a determinadas hipótesis o presupuestos legales, y por consecuencia los hechos generadores respectivos. Estas son las exenciones objetivas. La exención se concede en total prescindiendo de qué personas son los sujetos autores de los hechos, que por gracia de la exención no son imposables, y por tanto no generan ninguna obligación tributaria.”* ⁵⁰

Se debe de tener en cuenta el aspecto material de la norma tributaria que contiene el hecho imponible, ya que al momento de coexistir con una norma de exención, teniendo el efecto neutralizante de la obligación contenida en la norma tributaria de sujeción, realiza la diferenciación de la generalidad de hechos identificando a un grupo de objetos que no busca gravar. La norma de exención tiene además de la función neutralizadora, la función delimitadora del tributo, ya que liberará a aquellos objetos que no se pretenden gravar e identificará con precisión cuáles objetos estarán gravados por la norma de exención.

De la Garza identifica que hay distintas categorías o razones para la creación de una norma de exención objetiva: (...)

- A)** Las exenciones otorgadas por el valor del hecho imponible y quedan debajo de un cierto límite, siendo una insignificancia económica para el

⁴⁹ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. cit.* Pág. 447.

⁵⁰ *Ibid.* Pág. 448.

Estado, no siendo esta una razón o manifestación de riqueza suficiente para imponerle un gravamen.

- B)** Las exenciones que se otorgan para intentar realizar una aplicación más equitativa del impuesto.
- C)** Las exenciones objetivas, que resultan ser una parte fundamental que el legislador utiliza para definir de forma negativa el impuesto, para delimitar de forma negativa los hechos imposables sometidos al tributo.
(...)⁵¹

Siguiendo con lo que establece Sainz de Bujanda, las exenciones objetivas poseen cuatro aspectos que afectan la aplicación de la norma imponible. El aspecto material *“es simple y sencillamente el elemento objetivo del hecho imponible o del presupuesto del hecho exento, según sea el caso de norma de imposición o norma de exención”*⁵², configurando con esto el hecho imponible y en consecuencia el hecho exento, como se ha dicho con anterioridad el hecho exento no puede existir sin el hecho imponible, ya que se estaría frente a una no causación o no sujeción. Entonces el aspecto material contenido en estas dos normas debe de brindar todos los elementos que configuran el hipotético jurídico para poder surtir sus efectos sobre el elemento objetivo de dichas normas. *“En síntesis, el aspecto material del presupuesto del hecho exento, lo mismo que en el hecho imponible, consiste en una situación de hecho sobre la que recae la exención tributaria.”*⁵³

En el aspecto cuantitativo, lo que realiza la norma de exención es poner una medición a un hecho imponible, cuyo fin es determinar la capacidad contributiva o el valor que posee el elemento objetivo, para determinar si está exento o no. Entonces el supuesto del hecho exento lo que busca es la delimitación cuantitativa económica de la norma impositiva para poder así delimitar plenamente todos aquellos supuestos objetivos que están por encima del límite

⁵¹ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. cit.* Pág. 446.

⁵² Salinas Arrambide, Pedro. *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario. Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos Volumen XII.* México. Tribunal Fiscal de la Federación. 1993. Pág. 142.

⁵³ *Loc. cit.*

impuesto por el hecho exento y por consiguiente no concurren con los presupuestos del hecho exento. En Guatemala la ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles en Guatemala establece que “*Para la determinación del impuesto anual sobre inmuebles, se establecen las escalas y tasas siguientes: Hasta Q 2,000.00 Exento*”⁵⁴ Siendo éste un claro ejemplo de una exención otorgada por el elemento cuantitativo del valor del inmueble que es objeto del tributo.

En el aspecto espacial, “*El presupuesto de hecho exento al igual que el hecho imponible, como hechos concretos de la vida real, insertados en el mundo de los hechos, se producen en un determinado lugar.*”⁵⁵ Este elemento es importante tenerlo en cuenta, ya que las normas jurídicas están sujetas a la aplicación dentro de un territorio determinado, delimitando el efecto que produce el hecho imponible en ciertas áreas, las cuales el hecho exento las toma como lugares. Entonces el legislador puede delimitar espacialmente la aplicación de ciertas normas tributarias y beneficiando a ciertos objetos por el beneficio de una exención. Para ejemplificar el aspecto espacial de la norma tributaria, se puede utilizar la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el artículo 3 que establece “*...establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.*”⁵⁶ Es decir que no importa si un sujeto en específico es extranjero, de igual forma la renta que tiene es producida en Guatemala y por ello se encuentra afecta al pago del impuesto.

El tercer aspecto es el temporal, este “*consiste en la indicación del momento en que se considera realizado el presupuesto de hecho exento, teniéndose por tanto, la condición de exento la persona o hecho de que se trata.*”⁵⁷ Siguiendo

⁵⁴ Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98 y sus Reformas. Fecha de emisión 26/02/1998.Fecha de publicación 18/3/1998. Consultado de la página oficial del Ministerio de Finanzas de la República de Guatemala. <http://portalgi.minfin.gob.gt> /Descargas/Documents/Ley%20de%20Impuesto%20C3%9Anico%20Sobre%20Inmuebles.pdf. Fecha de consulta 07/07/2013.

⁵⁵ Salinas Arrambide, Pedro. *Op. cit.* Pág. 142.

⁵⁶ Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 y sus Reformas.* Fecha de Emisión. 9/05/1992.<http://pdba.georgetown.edu/parties/quate/leyes/decreto26-92.doc>.

⁵⁷ Salinas Arrambide, Pedro. *Op. cit.* Pág. 143.

con el mismo pensamiento de los aspectos anteriores, que la exención estaría identificando su validez a un espacio temporal específico. Es decir que la norma de exención se otorgará por un plazo y luego de esto dejará de surtir sus efectos, y con esto configurar todos los elementos para que la norma del hecho imponible pueda surtir sus efectos y graven al objeto que por un período de tiempo se encontraba exento. En el artículo 12 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila se establece: “c) *Exoneración total del Impuesto Sobre la Renta, que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación de bienes que se hayan elaborado o ensamblado en el país y exportado. Tal exoneración se otorgará por un período de diez (10) años, contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de su calificación por el Ministerio de Economía.*”⁵⁸

Dentro del aspecto temporal de los hechos exentos, estos pueden clasificarse en:

- 1. “Hechos Exentos Instantáneos**; *acaecen en un momento instantáneo o en un breve período de tiempo y al producirse (lógicamente, en simetría con el hecho imponible), cada vez generan una exención tributaria.*
- 2. Hechos Exentos de Duración Prolongada**, *clasificables, por su parte, en tres categorías.*
 - a. Hechos exentos duraderos**, *pero únicos, caracterizados por tener lugar en un lapso de tiempo dilatado, sólo al final del cual se considera realizado totalmente el presupuesto del hecho exento, y nace, por tanto la exención tributaria.*
 - b. Hechos exentos duraderos fraccionados temporalmente por períodos impositivos**, *un mismo hecho, que no ocurre de una vez; sino que se produce en el tiempo (como por ejemplo en una exención sobre la propiedad inmobiliaria). El legislador considera que al transcurrir cada período impositivo nace una nueva*

⁵⁸ Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, y sus Reformas, Decreto Número 29-89*. Fecha de promulgación, 13/06/1989. http://www.sat.gob.gt/sitio/index.php/a_duanas/30-legislaci-normativa-aduanera/56-decreto-29-89-ley-de-fomento-y-desarrollo-de-la-actividad-exportadora-y-de-maquila.html. Fecha de Consulta 21/11/2013.

exención tributaria, en relación, claro está, con un hecho imponible que genera la obligación tributaria y que se desenvuelva de igual forma.

- c. Hechos exentos en los que el período impositivo contribuye a definir decisivamente el aspecto material de su elemento objetivo.** *En estos casos es necesario esperar a que cada período termine para conocer si existe o no el elemento material de presupuesto de hecho exento.”*⁵⁹

2.5.5. Exenciones subjetivas.

Las exenciones subjetivas son “*las que se acuerdan en función de la persona, o en otro términos, en atención a calidades o atributos de las personas*”.⁶⁰ Dentro de esta clasificación, la exención identifica al sujeto contenido en la norma de impositiva, y “*encuentran su justificación en elementos de naturaleza política, económica o social, que son externos a los individuos declarados exentos.*”⁶¹ Cualidades que ameriten que dicho sujeto esté exento del pago del tributo. En este tipo de exenciones el legislador debe tomar en cuenta el principio de igualdad, ya que no podría reconocer un beneficio fiscal que no esté debidamente razonado dejando a la norma de exención como un privilegio desmedido creando una desigualdad entre la generalidad de sujetos imposables.

En otras palabras las exenciones subjetivas “*son aquellas, en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal del tributo, por lo que lo identifica plenamente, y se considera un beneficio para el sujeto en particular.*”⁶² Para Carrera Raya, identifica la forma abstracta de operar de la norma de exención, diciendo que “*las normas tributarias se componen de un presupuesto de hecho*

⁵⁹ Salinas Arrambide, Pedro. *Op. cit.* Pág. 144.

⁶⁰ Margáin Manautou, Emilio. *Op. cit.* Pág. 316.

⁶¹ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. cit.* Pág. 519.

⁶² Monterroso, Gladys. *Op. cit.* Pág. 155.

*y de un mandato, de tal modo que las exenciones subjetivas suponen que, aun habiéndose realizado la hipótesis o presupuesto de hecho, la obligación no surge porque el legislador estima oportuno que el mandato que implica aquélla, es decir, el pago de un tributo, no opera o es irrelevante respecto de personas determinadas.”*⁶³

La doctrina ha ejemplificado la razón económica de este tipo de exenciones pudiéndose mencionar a *“las personas que prestan servicios personales subordinados que devengan el salario mínimo, razón por la cual están exentas de pagar el impuesto sobre la renta, aunque perciban un ingreso, en virtud que el Estado admite que ese tipo de trabajadores tienen escasa capacidad económica, y sería más grave y dañino gravar su exiguo patrimonio, que dejar de hacerlo.”*⁶⁴ En este caso el principio de igualdad no se ve vulnerado, ya que *“aun siendo titulares de capacidades económicas son exceptuados de cumplir con sus obligaciones tributarias debido a que dicha capacidad económica no pone de manifiesto su correlativa capacidad tributaria por estar afecta al interés general.”*⁶⁵ Por una condición de subsistencia mínima, una persona necesita de un ingreso mensual mínimo para poder sufragar los precios de los productos básicos y que son indispensables para la subsistencia. Estos precios de los productos básicos deben de estar plenamente identificados por los medidores económicos para tomar las medidas necesarias en estos casos. Las legislaciones al igual que la doctrina han identificado ese mínimo y lo han denominado como el mínimo vital de existencia. Éste es un indicativo económico el que toma varios factores e identifica el mínimo con el que una persona o una familia pueden desarrollarse y satisfacer sus necesidades básicas para su subsistencia. El presente tema será analizado en el apartado a mayor profundidad en el estudio comparado con los Principios Tributarios.

⁶³ Carrera Raya, Francisco. *Op. cit.* Pág. 27.

⁶⁴ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Op. cit.* Pág. 81.

⁶⁵ López Ribas, Silvia; Sanz Gadea. *La Política Fiscal en Guatemala. Impuestos y Administración Tributaria en Guatemala.* Guatemala. Artgrafic de Guatemala. 1999. Pág. 130.

Otro tema que resulta imperativo tratar, es la discusión que se crea en la doctrina sobre la creación normas de exención a entidades estatales, ya que éstas por ser parte del Estado no deberían estar gravadas y por ende resulta contradictorio reconocer la exención de las obligaciones tributarias, a esto Jarach dice (...) que puede ser visto desde dos puntos de vista, el primero, es el jurídico-dogmático; y el segundo, es el técnico-legislativo. El problema en el primer punto de vista, el jurídico-dogmático, es que consiste en la determinación de una inmunidad fiscal de las entidades públicas y cuál es su fundamento. El segundo punto de vista, el técnico-legislativo, consiste en determinar las normas que establecen la exención de cualquier tributo a las entidades estatales, y si estas exenciones constituyen una verdadera excepción de las obligaciones tributarias, o si es más una inmunidad fundada en que no son atribuibles los hechos impositivos a las entidades públicas, por la simple naturaleza de ser una dependencia del Estado.

Abordando el tema del primer caso, existe una incompatibilidad de cualidades de los sujetos entre contribuyente y el ente soberano, así como los inconvenientes prácticos de la imposición, ya que son distintos tanto en concepto como en finalidad los actos que realizan las entidades públicas y las actividades económicas realizadas por sujetos pasivos que la norma de imposición identifica como afectos. La diferencia es que la actividad pública no busca el lucro a través de los actos que realiza, distintas son las actividades realizadas por los particulares, ya que éstos buscan el beneficio propio, el lucro y el incremento del capital. (...) ⁶⁶

Esta clasificación puede plantear distintos problemas, cuando en una misma relación jurídica uno de los sujetos contribuyentes solidarios se encuentra exento y los demás se encuentran gravados; a este problema Héctor B. Villegas establece que la solución consiste en poner en práctica varias operaciones u opciones, *“a) considerar a la deuda “divisible” atribuyendo a cada contribuyente*

⁶⁶ Jarach, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires. Abeledo Perrot. 1971. Segunda Edición. Pág. 197.

su “porción tributara” ideal; b) eliminar la “porción del tributo” del contribuyente exento; c) una vez excluida tal porción, continuar considerando a los restantes contribuyentes como deudores solidarios en relación al saldo de deuda...”⁶⁷

Ahora bien, siguiendo con el análisis de la exención, la doctrina señala que las exenciones están vinculadas entre sí unas con otras, Martínez Lafuente dice que son “*las exenciones objetivas y subjetivas se alude en ocasiones a las mixtas. Estas se ofrecen como una combinación de elementos que sirven para definir las dos categorías anteriores. Participan, se dice, de la exención objetiva en cuanto que con ellas se exoneran de la carga tributaria determinados hechos, situaciones o actividades, y de la exención subjetiva, dado que los aludidos supuestos de hecho sólo quedan desgravados si en ellos intervienen determinados sujetos.*”⁶⁸

Por lo que, las exenciones mixtas, son aquellas en las que el legislador determina que tanto el sujeto que realiza el hecho generador del tributo, como el objeto mismo, están exentos, identificando situaciones y cualidades tanto del sujeto como del objeto, dentro de la norma de exención la que se aplicará a la norma de sujeción. En las exenciones mixtas se entrelazan las dos clasificaciones para determinar a un sujeto y un objeto determinado el cual está beneficiado con la exención. Estas exenciones determinarán su campo de aplicación, y la razón por la cual se crea la norma de exención. Se podría ejemplificar esta situación con el artículo 12 de la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, artículo que establece que: “*Exenciones. Para los efectos del presente impuesto, están exentas por los bienes inmuebles que posean, las entidades siguientes: “El Estado, sus entidades descentralizadas, las entidades autónomas y las Municipalidades y sus empresas; Las Misiones Diplomáticas y Consulares de los países con los que Guatemala mantenga relaciones, siempre que exista reciprocidad; Los Organismos Internacionales de los cuales Guatemala forme parte; La Universidad de San Carlos de Guatemala y demás*

⁶⁷ Villegas, Héctor B. *Op. cit.* Pág. 283.

⁶⁸ Martínez Lafuente, Antonio. *Op. cit.* Pág. 218.

Universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país; Las entidades religiosas debidamente autorizadas, siempre que los bienes inmuebles se destinen al culto que profesan, a la asistencia social o educativa y que estos servicios se proporcionen de manera general y gratuita; Los Centros Educativos Privados destinados a la enseñanza, que realicen planes y programas oficiales de estudio; Los Colegios Profesionales; La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco; Los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país.”⁶⁹ Este impuesto, si bien carente de hecho generador desde el punto de vista doctrinal, lo que pretende gravar es la tenencia de inmuebles, libera el pago a entidades específicas por cualidades que el legislador determinó pertinentes exonerarlas, beneficiando al sujeto que posee el elemento objetivo del tributo, el inmueble.

Se debe de tomar en cuenta que no importando la clasificación de las exenciones, subjetivas u objetivas, directa o indirectamente siempre se ve beneficiado el sujeto pasivo. Entonces “*en realidad, la distinción entre exención subjetiva y exención objetiva no parte de que la exención beneficio o no al sujeto pasivo, que a falta de ella hubiera estado obligado a soportar el impuesto. La distinción entre exención subjetiva y objetiva, de acuerdo con el criterio tradicionalmente recogido en la doctrina y en la jurisprudencia, atiende a los motivos de la exención:*

- a) Cuando la exención se concede <intuitu personae>, es decir, en atención a determinados méritos o características de la persona, será subjetiva.*
- b) Por el contrario, si se concede atendiendo a la específica naturaleza o características de la operación gravada, entonces será objetiva.”⁷⁰*

2.5.6. Exenciones permanentes y transitorias.

⁶⁹ Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Decreto Número 15-98. Op. cit.* Art. 12.

⁷⁰ Pérez de Ayala, José Luis; González, Eusebio. *Op. cit.* Pág. 231.

En el sentido temporal de la norma de exención, la doctrina las ha nombrado como permanentes y transitorias, no siendo el primero de los conceptos correctos a su verdadera naturaleza ya que como bien establece Margáin Manautou, *“las exenciones permanentes son las que subsisten hasta tanto no sea reformada la Ley que las concede”*.⁷¹ A esto añade Rodríguez Lobato que *“la exención está establecida en el ordenamiento legal y opera directamente, sin la intervención de ninguna autoridad, para todo aquél cuya situación coincide con la hipótesis normativa.”*⁷²

La mayoría de autores utilizan la clasificación dada por Margáin Manautou, al identificar a las exenciones permanentes como las que perduran mientras no sea reformada o derogada la norma de exención. Entonces el *estatus quo* de la norma de exención permanente está supeditado a la determinación si es viable o no y su permanencia resulta ser contrariada por una disposición que establezca algo distinto. Pero al utilizar el término permanente, se estaría haciendo alusión a que dicha norma permanecerá vigente en el tiempo pudiendo dar una connotación distinta si es otorgada a perpetuidad, más no así que la vigencia de la norma está sujeta a un elemento aleatorio no definido por la misma norma y sujeto al criterio del legislador de poder modificarla o derogarla en algún momento futuro. Entonces a estas exenciones sería propio identificarlas como exenciones indefinidas, (...) *ya que por el contrario de las transitorias o temporales, estas no fijan un plazo concreto de tiempo, para lo cual cree necesario hacer la salvedad que utilizar la expresión exención permanente o perpetua, son términos que pueden inducir a equívocas conceptualizaciones.* (...) ⁷³

Entonces se considera que el término indefinidas sería mucho más apropiado doctrinariamente, ya que el mismo hace relación a que el elemento aleatorio de la perdurabilidad de la norma no está contenido dentro de la norma que contiene la exención, asimismo no está previsto el período de tiempo por el que la norma va a

⁷¹ Margáin Manautou, Emilio. *Op. cit.* Pág. 316.

⁷² Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. cit.* Pág. 159.

⁷³ Carrera Raya, Francisco José. *Op. cit.* Pág. 26.

surtir sus efectos, pudiendo ser suprimida o derogada posteriormente. Asimismo “la subsistencia de las exenciones está también condicionada a que no sean derogadas por disposiciones legales que las establecen. O sea que el hecho de no expresarse término de vigencia no puede llevar a interpretar que la exención se otorgó “a perpetuidad” y una ley posterior puede suprimirla, cuestión, ésta, que depende de la valoración del legislador de los intereses públicos en juego.”

74

En el otro extremo del ámbito temporal se encuentran las exenciones transitorias o temporales y estas “son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado, es decir, las que se otorgan por períodos fijos.”⁷⁵ “La exención se encuentra establecida en el ordenamiento legal como una posibilidad y requiere de la intervención de la autoridad para que, ejercitando una facultad discrecional reglada, verifique la adecuación de la situación del contribuyente a la hipótesis normativa y determine el período por el cual opera la exención.”⁷⁶

Entonces las exenciones transitorias contienen un elemento que define su validez durante un período de tiempo definido, a diferencia de las exenciones indefinidas que son otorgadas durante un período de tiempo no determinado por la misma norma. Asimismo, la norma de exención transitoria tiene un espíritu temporal de validez, además por su nombre se podría inferir que este tipo de exenciones tienen como finalidad la posible asimilación de un grupo económicamente dinámico que por razones de políticas económicas no ha sido integrado o durante el tiempo definido se pretende su incorporación a convertirse en sujetos pasivos obligados a tributar y soportar la carga económica que los tributos imponen. Otra distinción que se evidencia entre las exenciones indefinidas y las exenciones transitorias es que su poder de acción

⁷⁴ Villegas, Héctor B. *Op. cit.* Pág. 284.

⁷⁵ Margáin Manautou, Emilio. *Op. cit.* Pág. 316.

⁷⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. cit.* Pág. 160.

se encuentra limitado o delimitado a un ámbito de tiempo definido, al establecer el elemento temporal de caducidad.

2.5.7. Exenciones relativas y absolutas

Las exenciones relativas son las que “*liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva como lo es el de pagar el tributo después de haberse realizado el hecho generador tipificado en la ley, en Guatemala la mayoría de las exenciones son de este tipo, un ejemplo es la exención otorgada a los exportadores, quienes como resultado de la exención en la Ley no deben pagar tributos, pero la misma Ley regula la obligatoriedad de cumplir con los deberes formales.*”⁷⁷ Si bien la norma de exención libera al sujeto pasivo del pago, no libera el requisito de cumplir con los formalismos u obligaciones secundarias ante la Superintendencia de Administración Tributaria para ser beneficiado con la exención. Este requisito formalista es la herramienta o el vehículo que coadyuva a la Administración Tributaria a determinar qué sujetos se encuentran beneficiados por la norma de exención y reconocer el efecto típico de las normas de sujeción y poder hacer efectivo el beneficio fiscal.

Las exenciones relativas, están otorgadas bajo una condicional formalista, es decir que para poder identificar los sujetos que se encuentran exentos es imperativo demostrar ante la Administración Tributaria que efectivamente se realizó el hecho generador pero éste se encuentra neutralizado por la norma de exención. Estos formalismos están basados en el hecho que el sujeto pasivo puede variar su *estatus quo* que la norma de exención prevé y por esta razón el sujeto exento se convertiría en un sujeto impositivo que debe de soportar la carga económica que la norma de imposición establece. En la mayoría de las legislaciones al igual que en la guatemalteca, por lo general se establece que los sujetos exentos deben de seguir presentando los informes a la Administración Tributaria con el objeto de brindarle certeza al cumplimiento de

⁷⁷ Monterroso, Gladys. *Op. cit.* Pág. 181.

las normas tributarias y que se siga cumpliendo con las condiciones que establece la exención.

En relación a las exenciones absolutas, son las que *“liberan al contribuyente de las obligaciones fiscales sustantiva o sea el pago del tributo, y obligaciones formales de presentar las declaraciones...”*⁷⁸ Entonces en el caso de las exenciones absolutas, el efecto liberatorio está dado no solo al ámbito material sino que también al formal, en virtud que el sujeto beneficiado se encuentra desvinculado totalmente de la Administración Tributaria, por lo que hace se hace imposible determinar para la Administración Tributaria la realización del hecho imponible o no.

La diferencia sustancial entre la exención absoluta y las relativas es que en ambas se libera de la obligación principal, el pago, pero únicamente en las absolutas se otorga el beneficio de no tener que presentar formalismo alguno ante la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo éste el requisito indispensable de las exenciones relativas, ya que sin él la Superintendencia de Administración Tributaria no podría identificar si es o no un sujeto exento, por lo que concluirá el ente recaudador que sí es un sujeto afecto al pago del tributo.

2.5.8. Exenciones distributivas.

Las exenciones distributivas han sido abordadas por la doctrina y se ha utilizado un concepto generalmente aceptado que se basa en el concepto otorgado por Margáin Manautou, quien establece que *“las exenciones distributivas, son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran a personas que carecen de capacidad tributaria o a una misma persona, con dos o más impuestos. Así, las exenciones distributivas sirven para distribuir equitativamente las cargas fiscales”*⁷⁹. Este tipo de exenciones están vinculadas a las nociones que propone la justicia distributiva.

⁷⁸ *Loc. cit.*

⁷⁹ Margáin Manautou, Emilio. *Op. cit.* Pág. 317.

El legislador ajusta de cierta forma la asignación de los factores económicos de la sociedad para coadyuvar con un grupo que posee un nivel racionado de recursos económicos para su subsistencia y fomentar su desarrollo. Para esto debe el legislador tributario crear políticas para establecer principios que regulen la asignación de beneficios y las cargas dentro de la actividad económica.

La crítica que se le podría dar al concepto brindado por Margáin, es que las exenciones no son el vehículo adecuado para la liberación de un sujeto que está siendo gravado por dos o más impuestos sobre un mismo hecho generador. Es un criterio utilizado tanto por la doctrina como en las legislaciones que la doble o múltiple tributación sobre un mismo hecho viola los principios de capacidad contributiva y el de igualdad entre otros principios tributarios generalmente aceptados. Entonces si un sujeto pasivo, se ve afecto por dos o más tributos sobre un mismo hecho generador la exención no debería ser la solución a este problema, ya que en la tesis de la doble o múltiple tributación se establece que no pueden coexistir dos hechos y dos materias imponibles sobre un mismo supuesto, redarguyendo de nulidad alguna de ellas.

2.6. La Exención Tributaria y su Relación con los Principios Tributarios

Las exenciones como figuras tributarias están vinculadas a los principios que rigen el Derecho Tributario, los que están directamente vinculados al Derecho Tributario Constitucional, como punto de partida para la creación moderna de tributos.

Haciendo un análisis preliminar se puede determinar que estos principios son las garantías que se les otorgan a los sujetos pasivos para la aplicación de las normas tributarias, además de certificar la correcta aplicación de las normas y garantizar que las cargas tributarias sean justas, que no vayan en detrimento del contribuyente, que no obstaculicen la generación de riqueza, que las normas tributarias que generan una carga económica a hechos realizados por los sujetos pasivos estén

contenidas dentro de una norma jurídica con rango de ley, entre otros principios que aseguran que las normas tributarias, las exenciones sean aplicadas y coherentes con la realidad.

2.6.1. La Constitución como fundamento de los principios tributarios.

Como se ha indicado anteriormente, el Derecho Tributario *“al igual de lo que sucede en las demás ramas jurídicas encuentran su fuente en la Constitución. Su recepción por cada una de ellas puede ser más o menos directa, con mayores o menores especificaciones o adecuaciones. Es lo que sucede con los principios fundamentales de legalidad, tutela jurisdiccional, e igualdad, emergentes, los dos primeros, del principio de separación de las funciones legislativa y jurisdiccional y el de legalidad e igualdad...”*⁸⁰

Entonces en *“la estructura normativa en materia fiscal se inicia a nivel constitucional.”*⁸¹ El derecho tributario se encuentra íntimamente vinculado a lo establecido en la Constitución, ya que es en la Constitución donde se establecen los principios o reglas que fundamentan la imposición y le dan validez al Poder Tributario de gravar o desgravar una situación jurídica que es de interés para el Derecho Tributario y las políticas económicas.

“En consecuencia, los principios aplicables a cada rama no son creación de esta, sino que resultan de la especificación de principios generales enunciados en la Constitución, ya sea en forma explícita o implícita.” Entonces estos principios emanan directamente de la Constitución, como consecuencia la forma de interpretación y aplicación son un reflejo directo del Derecho Constitucional realice. Esto podría ser plenamente ejemplificado con el principio de legalidad tanto en el Derecho Tributario y en el Derecho Administrativo. En el Derecho Tributario el principio de legalidad se aplica en el sentido que una norma tributaria que cree o derogue una carga tributaria deberá estar regulada en una norma con rango de ley. En el Derecho Administrativo este principio está

⁸⁰ Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Argentina. Ediciones Depalma.1992. Pág. 55.

⁸¹ Compañ, María del Carmen y otros; *Op. cit.* Pág. 16.

enfocado en la actuación del Poder Administrativo, indicándole al funcionario público que éste sólo puede hacer lo que la ley expresamente le ordene. Ambos principios se encuentran regulados en la Constitución Política pero tienen interpretaciones distintas siendo denominados de la misma manera pero aplicados de diferente forma.

Dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala están encuadrados distintos principios que por ser de orden constitucional se deben de aplicar a todas las ramas del derecho. En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra establecido el principio de Generalidad, el que está formulado de tal manera que no se puedan crear excepciones que sean otorgadas de maneras injustificables, como lo sería el caso de una exención que su fundamento no está debidamente justificado y crea desigualdades legales, o en el caso contrario sería imponer una carga tributaria mayor sin una justificación y con esto violándose el principio de igualdad.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha establecido que *"el principio de igualdad, significa entonces un derecho a que no se establezcan excepciones que excluyan a unos de lo que se concede a los otros en iguales circunstancias."*⁸² En otra sentencia, estableció la Corte de Constitucionalidad que *"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 éstas positivas o negativas; es decir que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley (...) Lo que puntualiza la igualdad es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias."*⁸³

Otro principio que ha sido tratado que está consagrado dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala es el de la progresividad, la que consiste *"en la correcta distribución entre la cuotas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y*

⁸² Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Sentencia de Constitucionalidad de los Expedientes Acumulados 1060-2003 y 1064-2003*. Citando la sentencia de fecha 6 de agosto de 1991, expediente 34-91. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>.

⁸³ *Loc. cit.*

la capacidad económica de los sujetos pasivos gravados. Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a los representantes del Estado, como entes recaudadores, una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos pero nunca cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de ingresos netos que hayan percibido, pues en este caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el Estado confisque bienes a los ciudadanos violando el artículo 243 de la Carta Magna”⁸⁴

"Y de estos principios fundamentales, aplicables a todas las ramas, el Derecho tributario realiza nuevas especificaciones que le son, no solamente propias, sino además exclusivas. Por ejemplo: los principios de la capacidad contributiva y de la progresividad elaborados por la economía financiera (e incorporados a algunas constituciones extranjeras) han sido estructurados con el fin de lograr una mejor aplicación del principio de igualdad ante las cargas públicas." ⁸⁵

Estos lineamientos o reglas, van más en función de garantizar qué limitaciones tiene el Poder Administrativo en la aplicación de tributos. No podría concebirse dentro de la modernidad del Derecho Tributario la libre creación de tributos por parte del Poder Administrativo sin ninguna limitación, ya que esto podría derivar en arbitrariedades y convertir al Derecho Tributario en una herramienta de opresión. Además que sería gravoso para la seguridad jurídica, ya que no habría ninguna base para establecer cuál es el límite que se tiene para poder gravar con tributos los hechos que suceden dentro de la jurisdicción de aplicación de la normativa. Entonces *"la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen, no es posible pensar en que la autoridad por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio." ⁸⁶*

En consecuencia, tanto la creación, interpretación, aplicación, extinción de las normas tributarias, están vinculadas a un principio establecido en Constitución

⁸⁴ Monterroso, Gladys. *Op. cit.* Pág. 57.

⁸⁵ Valdés Costa, Ramón. *Op. cit.* Pág. 56.

⁸⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op. cit.* Pág. 70.

Política de la República de Guatemala establece en el artículo 239, 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. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concentrarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.*”

2.6.2. Principio de legalidad o de reserva de ley.

2.6.2.a. Concepción del principio de legalidad.

El "*principio de legalidad en materia tributaria, como en materia penal, tiene un abolengo de largos siglos. El viejo aforismo romano "nullum tributum sine lege" se mantiene inalterable y cuando sobreviene el Estado de Derecho, se convertirá en una de las más seguras garantías de los derechos individuales, como que con él se refirma el principio de división o separación de poderes.*"⁸⁷

*“La base histórico-constitucional del principio es que los tributos representan invasiones del poder público en la riqueza de los particulares; en un Estado de Derecho estas invasiones sólo pueden hacerse a través del instrumento legal, o sea, de la ley.”*⁸⁸ Entonces el Principio de Legalidad se convertido en una "*regla común del derecho constitucional tributario universalmente adoptada en los ordenamientos jurídicos contemporáneos*"⁸⁹, para la creación de tributos que ayuden a soportar la carga pública.

A través de la evolución del Derecho Tributario, se han creado teorías, principios, estructuras sobre los elementos básicos que deben de contener las normas tributarias, "*La teoría clásica sostiene que la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación.*"⁹⁰ Dentro de

⁸⁷ Luqui, Juan Carlos. *Derecho Constitucional tributario*. Argentina. Ediciones Depalma. 1993. Pág. 34.

⁸⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op. cit.* Pág. 55.

⁸⁹ García Belsunce, Horacio A. *Estudios de derecho constitucional tributario*" Argentina. Ediciones Depalma. 1994. Pág. 11.

⁹⁰ Valdés Costa, Ramón. *Op. cit.* Pág. 135.

estos elementos básicos está la “*configuración del hecho imponible; atribuciones del crédito tributario a un sujeto activo determinado; indicación del sujeto pasivo, por deuda propia (contribuyente) o ajena (responsable); base imponible y alícuota; exenciones neutralizadoras del hecho imponible.*”⁹¹ Es decir que el principio de legalidad lo que busca es que “*la ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto. En este sentido es esencial que la base guarde una relación conceptual con el presupuesto del hecho, o hecho generador.*”⁹²

En el Derecho Tributario moderno, adoptado por la mayoría de legislaciones, para la creación de una norma que impone una carga tributaria, ésta debe ser creada “*por un acto que tenga la característica de ley material, siempre que el órgano que lo dicte, lo haga en uso de una competencia otorgada por la Constitución.*”⁹³ Además de “*contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurantes del tributo, a saber: configuración del hecho imponible; atribuciones del crédito tributario a un sujeto activo determinado; indicación del sujeto pasivo*”⁹⁴ Estos elementos básicos ayudan a que la norma tributaria no sólo identifique al sujeto pasivo, sino al sujeto activo quien es el ente encargado de la recaudación tributaria.

El principio de legalidad no sólo está fundamentado en la restricción formal que debe de contener una norma tributaria, sino también en otros “*principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad.*”⁹⁵ Para que este principio de legalidad sea funcional, el Estado debe de dotar, como se dijo anteriormente, de certeza jurídica, entendida ésta como la garantía que se les otorga a todos los individuos por el Estado mediante las normas jurídicas que éste crea. En materia tributaria, la certeza jurídica está directamente vinculada a garantizar que las normas tributarias que impongan

⁹¹ Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*; Argentina; Editorial La Ley S.A. 2002. Página 65.

⁹² Valdés Costa, Ramón. *Op. cit.* Pág. 148.

⁹³ García Belsunce, Horacio A. *Op. cit.* Pág. 11.

⁹⁴ Saccone, Mario Augusto. *Op. cit.* Pág. 63.

⁹⁵ Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional tributario*. Argentina. LexisNexis Argentina. S.A. 2007. Tercera edición. Pág. 259

un gravamen económico serán regidas por principios estrictos, que limiten tanto la aplicación como la creación de nuevos tributos. Es decir que está vinculado a criterios formales que en el caso de Guatemala están contemplados en el artículo 239 de la Constitución Política.

Otra forma de dotar de certeza jurídica a las normas tributarias es mediante la aplicación de la norma en el tiempo, desde su promulgación y los hechos que tomará para imponerlos. El artículo 180 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en relación a la vigencia de las normas establece, “*La ley empieza a regir en todo el territorio nacional, ocho días después de su publicación íntegra en el diario Oficial, a menos que la misma ley amplíe o restrinja dicho plazo o su ámbito territorial de aplicación.*”⁹⁶ El artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala conceptúa que “*La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.*”⁹⁷ Este segundo artículo brinda la seguridad jurídica, que una norma tributaria sólo tiene efectos hacia el futuro, *ex nunc*, es decir que bloquea los efectos nocivos que presenta la retroactividad al menoscabar los derechos adquiridos con anterioridad dando como resultado la incertidumbre jurídica. Al vincular ambos conceptos, la entrada en vigencia y la prohibición de la retroactividad, se concluye que ambos crean una especie de candado, que bloquean la posible intención del legislador de gravar o aumentar cargas tributarias a situaciones que sucedieron con anterioridad a la entrada en vigor de la norma tributaria de imposición.

La prohibición de la retroactividad de las normas lo que busca proteger es al sujeto pasivo, ya que “*la ley fiscal en casos en que el contribuyente obligado a pagar un determinado impuesto, ha adquirido en forma irrevocable el derecho*

⁹⁶ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. Op. cit.* Art. 180.

⁹⁷ *Ibid.* Art. 15.

*a no pagarlo, en su caso pagar un importe menor*⁹⁸ por ende no se le podría sujetar o imponer un tipo impositivo mayor al que originalmente estaba sujeto.

La interpretación correcta es que una norma tributaria sólo podrá gravar hechos ocurridos con posterioridad su entrada en vigor, no pudiendo gravar los acaecidos antes de la entrada en vigencia. Existen distintas formas de estructurar un tributo, y dependiendo del elemento objetivo que se pretende gravar, así se deberá estructurar el tributo, no pudiéndose utilizar la misma fórmula para todos tributos. Existen tributos cuya forma de perfeccionarse es de forma instantánea, es decir, una vez realizado el hecho generador, se le aplica la base imponible, el tipo impositivo y posteriormente éste genera la deuda tributaria, la que se cancela en el mismo momento en el que se estaba realizando el hecho generador. Algunos tributos se perfeccionan en momentos distintos, otros en el mismo momento. En el caso Impuesto Sobre la Renta, que lo busca es gravar todos aquellos ingresos que el sujeto pasivo tiene en un período determinado de tiempo, dando posibilidad a efectuar el pago con posterioridad.

Otros tributos toman hechos ocurridos en períodos distintos al que se está aplicando, para poder cuantificar el tributo a pagar en ese período. Estos tributos son los que presentan problemas con la retroactividad del artículo constitucional antes referido, ya que al momento de crear el tributo, éste estaría utilizando hechos que sucedieron antes de la entrada en vigor de la norma.

Ante esta problemática, el derecho tributario ha resuelto la disyuntiva de cómo aplicar este tipo de tributos, ya que la retroactividad está prohibida por la Constitución Política de Guatemala. La figura que ha creado la doctrina, la jurisprudencia y las leyes para dotar de validez a estas normas es mediante la pseudo-retroactividad. En la pseudo-retroactividad la norma tributaria recién creada toma a los hechos que ya existían al momento de entrar en vigencia,

⁹⁸ Rescia De de la Horra, Clara. *Doctrina Judicial Tributaria Comentada Tomo 4*. Argentina. EDITORIAL JURIS. 2000. Pág. 255.

pero que no se habían perfeccionado, entonces la ley no afecta retroactivamente a estos hechos que en apariencia ocurrieron con anterioridad a la vigencia de la norma impositiva, sino a hechos generadores que se estaban realizando o desenvolviéndose al momento de la entrada en vigencia la norma tributaria.

En consecuencia el principio de legalidad o de reserva de ley tiene las siguientes funciones:

1.- Otorga únicamente al Poder Legislativo la potestad de creación de materia normativa tributaria, otorgándole al Poder Ejecutivo la función reglamentaria. El ejecutivo no puede crear o imponer cargas tributarias tales como impuestos o beneficios fiscales como las exenciones.

2.- El principio de seguridad jurídica otorga certeza a las normas tributarias, ya que al ser normas con rango de ley, esto dota de publicidad a la norma, por consiguiente el contribuyente puede conocer con determinación el alcance de sus obligaciones tributarias o beneficios que éstas le otorgan. La estabilidad y el conocimiento de las normas tributarias garantizan que no ocurran arbitrariedades o que se otorguen beneficios injustificados, además de garantizar la observancia de los principios consagrados en la Constitución Política de la República.

3.- Garantiza el derecho de propiedad consagrado en el artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, frente a posibles arbitrariedades que la administración pública podría efectuar, además de la libre competencia si fuera el que se otorga a las exenciones, ya que no se puede otorgar un beneficio fiscal arbitrario, a esto se le podría denominar como un *dumping fiscal*.

4.- Garantiza el principio de auto imposición, ya que en aplicación de este principio son los propios ciudadanos quienes escogen a sus representantes y son ellos los que otorgan su consentimiento en el Congreso, quienes son los encargados de crear las cargas tributarias.

5.- La publicidad garantiza que toda norma haya sido discutida políticamente, además de haber sido sociabilizada mediante un procedimiento que busca el balance y la representatividad de la sociedad, además de estar sujeta a la discusión pública que es lo que lleva internamente el principio.

2.6.3. La exención y el principio de legalidad.

El principio de legalidad se aplica tanto a la norma de sujeción como a las exenciones tributarias, las que están estructuradas de acuerdo al modelo básico que se ha identificado con anterioridad, y atienden a los requisitos fundamentales que debe tener una norma tributaria, *“este principio se reduce a la máxima de que sólo por ley se puede imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones tributarias o modificar las ya existentes y determinar su forma, proporcionalidad o regresión.”*⁹⁹

Si se comparan los elementos constitutivos de una norma de sujeción y una norma de exención, en la norma de sujeción deben de estar presentes todos los elementos constitutivos de dicha norma como lo es el hecho imponible, el sujeto activo, indicación del sujeto pasivo y/o objeto, base imponible, tipo impositivo y el período impositivo. Como se ha establecido con anterioridad, la norma de exención delimita el alcance de la norma de sujeción, identificando únicamente al tributo que exime, al sujeto pasivo y/o el objeto gravado con la carga tributaria, dentro de un período de validez en el que la exención haya sido fijada o no se determinó por un tiempo establecido y se entiende que es de plazo indefinido.

Para poder ampliar el principio de legalidad en materia de las exenciones tributarias, se deben integrar los artículos: 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el artículo 3 del Código Tributario de Guatemala que establece: *“Materia Privativa. Se requiere la emisión de una ley para: ...2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la*

⁹⁹ Zavala Ortiz, José Luis. *Manual De Derecho Tributario*. Chile, Editorial Jurídica Cono Sur Ltda. 1998. Pág. 16.

Constitución Política de la República de Guatemala.”¹⁰⁰ Este artículo establece el elemento constitutivo que debe de poseer una norma que otorga algún beneficio fiscal, para que esté dotado de validez y de certeza jurídica, para no violar los principios que protege la Constitución Política.

2.6.4. La exención y el principio de preferencia de ley.

El principio de preferencia de ley *“deriva del hecho de que en el ordenamiento legislativo, no ya en el constitucional, por preceptos con rango de ley ordinaria, se definan ciertas materias como privativas de la ley.”*¹⁰¹ Es decir que este principio lo que reserva es que para que una norma tributaria sea reformada o derogada debe estar contenida en una norma con rango de ley o superior (La Constitución Política), cuestión que no daría ningún problema ya que no podría haber una contradicción entre una norma ordinaria y un precepto constitucional.

Los conceptos de Reserva de Ley y el Principio de Legalidad están directamente vinculados entre sí, al igual que con el Principio de Preferencia de Ley. Ya que todos ellos protegen el hecho que una norma ordinaria debe ser el único medio para la creación de normas tributarias, tanto que sujeten al pago de un tributo o que otorguen un beneficio tributario dentro de los cuales están las exenciones. La distinción aquí es que la primacía de ley protege a la norma ordinaria de ser reformada por una norma de rango inferior, como un reglamento o un decreto gubernativo.

“La preferencia de ley puede ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, que puede establecer lo contrario, cosa que no sucederá cuando exista un auténtica reserva de ley, que no es disponible por el legislador ni es des legalizable en

¹⁰⁰ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario Decreto Número 6-91 y sus reformas. Op. cit.* Art. 239.

¹⁰¹ Casás, José Osvaldo; García Belsunce, Horacio A. *Estudios de derecho constitucional tributario.* Argentina. Ediciones Depalma.1994. Pág. 120.

ningún caso”¹⁰² En el tema de la sujeción o de las exenciones sucede el mismo caso, como se ha observado con anterioridad.

En Guatemala el Principio de Preferencia de ley se encuentra en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, dicho artículo establece 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. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”*¹⁰³

José Osvaldo Casás indica que *“vale recordar que la preferencia de ley cuando está contenida incluso en un código tributario, en la medida en que este no se halle dotado de rango superior al de la ley ordinaria.”*¹⁰⁴ Esta no podría ser reformulada por otra norma de inferior jerárquico.

La función que el Código Tributario tiene es la de suplir los vacíos que se pudieran dar en la formulación de nuevos tributos, delimitar el campo de acción y el método de actuar de la nueva normativa, podría derivarse la problemática que una nueva norma con el mismo rango que el Código Tributario posee reformule dichos preceptos básicos de la tributación, creando con esto incertidumbre jurídica al momento de aplicarse a otros tributos de los que el Código Tributario ya afecta de manera directa o supletoria según sea el caso.

Tomando en consideración lo anteriormente considerado se puede establecer que a las exenciones le son aplicables los principios de Legalidad, Reserva de Ley y Preferencia de Ley, por consiguiente éstas deben estar contenidas en cuerpos normativos con rango de ley para su validez y que puedan realizar la función para la que fueron promulgadas. En el caso de Guatemala, el Congreso

¹⁰² *Ibid.* Pág. 121.

¹⁰³ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. Op. cit.* Art. 239.

¹⁰⁴ Casás, José Osvaldo; García Belsunce, Horacio A. *Op. cit.* Pág. 121.

de la República, por mandamiento de la Constitución Política es el único ente autorizado para “decretar *impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios...b. Las exenciones.*”¹⁰⁵ Por esta razón el único vehículo legal para dotar de validez y derogar a una norma de exención es a través de una norma posterior con rango de ley, y que el proceso de creación de la norma tributaria posterior debe de haber sido aprobada por la misma o mayor cantidad de votos dentro del Congreso de la República.

2.6.5. La exención y el principio de igualdad tributaria.

El Principio de Igualdad surge como una idea de compensar las diferencias que existen en la sociedad, dentro de estas disparidades están las económicas, son un tipo de desigualdad que es fácil de determinar mediante indicadores económicos. *“El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad”*¹⁰⁶ y lo *“consagra como derecho natural al abolir toda diferencia de nacimiento, raza, sangre y religión.”*¹⁰⁷ Es así como este principio posee elementos que brindan al Derecho Tributario herramientas que mejoran la convivencia humana y crean un balance social.

La Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala ha establecido que *“...el derecho de igualdad puede expresarse en síntesis como el mismo tratamiento a situaciones iguales, y distinto a situaciones diferentes...”*¹⁰⁸, con esto no se pretende el otorgar un beneficio desmedido y sin fundamento, sino equiparar a una situación de desventaja fortaleciendo económicamente a un sector determinado.

¹⁰⁵ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. Op. cit.* Art. 239.

¹⁰⁶ Spisso, Rodolfo R. *Op. cit.* Pág. 323.

¹⁰⁷ Luqui, Juan Carlos. *Op. cit.* Pág. 42.

¹⁰⁸ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Sentencia de Inconstitucionalidad de Carácter General, de fecha 19 de junio de 2013, Expediente 2213-2011.* <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx>.

Por esta razón es que las exenciones no contrarían al principio de Igualdad Tributaria contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Como se ha mencionado con anterioridad en la presente investigación, las normas tributarias son el reflejo directo de las políticas económicas que se están implementando por parte de la Administración Tributaria, con el objeto de coadyuvar a ciertos grupos sociales, mejorar la recaudación e incrementar los activos para la generación de más empleos y economías más fuertes. Entonces la ley se puede utilizar como un instrumento para llevar a cabo la “justicia social” o la redistribución de la riqueza y el empleo mediante la imposición de cargas económicas a ciertos hechos jurídicos y grupos específicos de sujetos, que demuestran una capacidad económica mayor por lo que pueden contribuir de mejor manera a los gastos públicos del Estado.

Este principio podría verse en apariencia violado por una exención. Según varios autores sí se violenta el principio de igualdad, debido a que la ley otorga un beneficio a un sujeto o a un objeto dentro de la generalidad y lo beneficia con la exención desvinculando la obligación tributaria. Es aquí donde los conceptos de justicia social e igualdad material y formal ante la ley entran para solventar la situación. Como se ha indicado con anterioridad, la norma de exención es una herramienta que tiene el legislador con el objeto de equiparar o equilibrar calidades tanto económicas como sociales, beneficiando a ciertos grupos vulnerables que necesitan de un apoyo directo o indirecto por parte del Estado, y la herramienta que puede ser más efectiva para fomentar la economía de este grupo social es la exención.

2.6.6. La exención y el principio de seguridad jurídica.

La idea central de este principio, es que no se encuentra enmarcado sólo en normas jurídicas, también se encuentra vinculado con otras actuaciones de la Administración Pública, entonces este principio *“gira en torno a la idea de certeza en relación con los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por un*

sujeto de derecho. Es lo que se ha definido sintéticamente como saber a qué atenerse en las relaciones jurídicas y, principalmente, en el Derecho Público."¹⁰⁹

Uno de los fines o aspiraciones que debe de tener el Derecho Tributario, es que *"éste debe proporcionar seguridad en el sentido de saber a qué atenerse y por el contrario, excluir la arbitrariedad en el momento de la creación de la norma así como en su aplicación."*¹¹⁰ Uno de los beneficios de poseer un sistema que defiende este principio, es que, tanto a nivel nacional como en el ámbito internacional, se atrae a la inversión al país, con el objeto de crear una mayor riqueza y con ello incrementar la recaudación.

A esto Francisco J. Carrera, establece que *"... la certeza del derecho, el conocimiento de sus efectos, un sistema racional de producción normativa garantizan y aquilatan la seguridad jurídica. Como también sería una manifestación de seguridad el que los poderes públicos excluyeran la arbitrariedad en sus actuaciones, lo que sería posible respetando estrictamente la Constitución y, más exactamente, los valores que de ella se desprenden, entre los que destacaríamos, los principios de justicia financiera."*¹¹¹

Este principio encuentra vínculos con otros principios tales como la irretroactividad de la ley, a esto Gladys Monterroso establece que *"el principio de irretroactividad tiene su base en la máxima nullum tributum sine lege que significa no puede existir un tributo sin una ley previa, por lo que el Estado no puede cobrar un tributo sino se encuentra previamente creado por medio de una ley, y en la misma ley se deben encontrar plenamente identificados todos sus elementos, por lo que el cobro y fiscalización del tributo se principia a hacer efectivo después de la creación de la respectiva ley, este principio constitucional lo encontramos de los artículos 239 y 171 literal c de la Constitución Política de la República de Guatemala."*¹¹²

¹⁰⁹ Calvo Ortega, Rafael. *Curso de derecho financiero I, Derecho Tributario parte general*. España. Editorial Civitas. 1982. Pág. 87.

¹¹⁰ Carrera Raya, Francisco José. *Op. cit.* Pág. 97.

¹¹¹ *Ibid.* Pág. 98.

¹¹² Monterroso, Gladys. *Op. cit.* Pág. 32.

Otro principio que se encuentra vinculado es el Principio de Proporcionalidad, es así como Rafael Calvo establece que *“Ambos delimitan e informan un círculo de garantía de los sujetos pasivos. La proporcionalidad hace referencia a la relación entre obligación tributaria y deberes y responsabilidades exigidos a los sujetos pasivos... Los avances en este principio han ido en la línea de la estimación simplificada de bases y en la exigencia de medida y ajuste a las necesidades en determinadas actividades administrativas...”*¹¹³

Las exenciones aplicadas a lo que establece el Principio de Seguridad Jurídica, es que para que se pueda dar la figura de la exención, la norma contenedora de dicha exención debe determinar con claridad el hecho imponible al que se va a aplicar los beneficios. Además debe ser una norma que no crea vacíos o ambigüedades que puedan derivar en incertidumbres al momento de realizarse la interpretación y la aplicación de la norma. Otro elemento que debe de poseer dicha norma es que debe de estar plenamente justificada, basada en las políticas económicas u otras situaciones que ameriten la medida de la exención para no violentar otros principios.

2.6.7. La exención y el principio de capacidad contributiva.

Como se ha visto con anterioridad, la exención es una figura que excluye de manera expresa un hecho que es gravado por una norma tributaria, pero este hecho queda liberado de la obligación tributaria que se traduce en el pago de la carga económica que impone la norma de sujeción, y que por razones políticas, económicas o sociales, se determina que dicho hecho debe estar exento.

Este principio es definido como *“una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal.”*¹¹⁴ Dentro de la doctrina hay conceptos que explican de mejor manera este principio, como lo hace Gladys Monterroso, estableciendo que *“El Principio de Capacidad de Pago hace referencia a que los tributos*

¹¹³ Calvo Ortega, Rafael. *Op. cit.* Pág. 92.

¹¹⁴ Spisso, Rodolfo R. *Op. cit.* Pág. 351.

deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo a su situación financiera en la sociedad. Este principio no es sino el principio de Justicia de Adam Smith,..."¹¹⁵ En esencia lo que establecía Adam Smith en su obra *Una Investigación Sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones*, el Principio de Proporcionalidad está dirigido a todos los sujetos que componen al Estado, quienes están vinculados a contribuir con el sostenimiento de éste, en proporción a sus capacidades económicas. Estos conceptos pueden ser observados en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: "*El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago....*"¹¹⁶ En este artículo la Constitución Política reconoce que las leyes dentro de su espíritu deben estar estructuradas con principios de justicia y equidad, con el objeto de no incurrir en tributos que sean gravosos y vulneren los derechos constitucionales mínimos para el desarrollo normal de las personas.

Como se ha ido observando, las instituciones del Derecho Tributario atienden a dos elementos, el primero es subjetivo y el segundo objetivo, a esto señala Ramón Valdés que "*La noción de capacidad contributiva contiene un elemento objetivo, cantidad de riqueza, y otro subjetivo, relación de esa riqueza con la persona del contribuyente.*"¹¹⁷ Al unirse ambos elementos en una norma tributaria nueva, da como resultado una norma que es equitativa en relación a la riqueza que demanda y al sujeto que le solicita el pago de dicho impuesto.

La Corte de Constitucionalidad ha establecido que "*...El principio de capacidad de pago, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta*

¹¹⁵ Monterroso, Gladys. *Op. cit.* Pág. 44.

¹¹⁶ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. Op. cit.* Art. 243.

¹¹⁷ Valdés Costa, Ramón. *Op. cit.* Pág. 447.

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...".¹¹⁸

El Principio de Proporcionalidad, al igual que los demás principios se encuentran intrínsecamente relacionados unos con otros, con esto se puede mencionar que la proporcionalidad lo que garantiza es que el tributo no sea gravoso para los sujetos que soportan dicha carga. Así como establece el artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, "*Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias.... Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.*"¹¹⁹ Aunado con el artículo 243 "*Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna...*"¹²⁰. Estos dos artículos de la Constitución Política garantizan que tanto los tributos como las multas producidas por el impago del impuesto, no generarán cargas excesivas para los contribuyentes que damnifiquen su patrimonio.

La proporcionalidad del tributo puede ser analizada conjuntamente con el principio de capacidad contributiva, analizando dos tipos de impuestos, los directos y los indirectos. En los impuestos indirectos se puede tomar el Impuesto al Valor

¹¹⁸ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Sentencia de Constitucionalidad de los Expedientes Acumulados 145-2011 de fecha 20 de marzo de 2012*. Citando la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995, Expediente 167-95. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaV.aspx>.

¹¹⁹ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas*. Op. cit. Art. 41.

¹²⁰ *Ibid.* Art. 243.

Agregado -IVA- en Guatemala, pudiéndose ejemplificar con lo que establece en el "ARTICULO 10. * Tarifa única. Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible." ¹²¹ En este caso es justa la aplicación de una tarifa única a la generalidad, debido que lo que se pretende gravar de manera indirecta es el consumo. El consumo se puede entender como una manifestación de riqueza por parte de un individuo siendo directamente proporcional, equitativo e igualitario en el sentido que quien más posea recursos y consume más bienes, pagará proporcionalmente una mayor cantidad que un sujeto que no tenga dicha capacidad económica y por ende su capacidad contributiva será menor. En este caso el impuesto es uniforme para todos los contribuyentes, y todos los sujetos son iguales ante el tributo.

Caso distinto se da cuando se analiza un impuesto directo como lo es en el Impuesto Sobre la Renta. En este caso el elemento objetivo es la renta percibida por un sujeto determinado. En Guatemala, la ley del Impuesto Sobre la Renta, establece en el artículo 43 una escala, en la que todos aquellos trabajadores que devenguen un salario inferior a los sesenta y cinco mil quetzales (Q. 65,000.00) anuales, pagarán un importe cero, posteriormente la escala va incrementando en porcentaje conforme va subiendo el ingreso devengado. En este caso se puede observar que el legislador tributario, en busca de la igualdad, decide realizar alguna consideración especial para estos sujetos que devengan un salario inferior en comparación con otros que sus ingresos son mayores; si se aplicara el mismo tipo impositivo indistintamente del ingreso anual se podría decir que se estaría frente a una injusticia legal. En el supuesto que un sujeto tiene un ingreso económico inferior, sus gastos en proporción con su ingreso son más altos, en consecuencia no tendría la suficiente capacidad económica para sufragar la carga que genera la tributación pudiéndose determinar que la misma sería excesiva. Es aquí donde conceptos como el mínimo

¹²¹ Congreso de la República de Guatemala. *Ley Del Impuesto Al Valor Agregado Decreto Número 27-92 y sus Reformas*. Fecha de emisión 9/04/1992. Fecha de publicación 7/05/1992. Consultado de la Página oficial de la Superintendencia de Administración Tributaria de la República de Guatemala. http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leves/doc_download/635-decreto-27-92-del-congreso-de-la-republica.html. Fecha de consulta 07/07/2013.

vital de existencia funciona como un indicador económico que establece una barrera que debe de ser tomada en cuenta por el Legislador Tributario.

Siendo el objetivo principal de la presente investigación el análisis entre el principio de capacidad contributiva y las exenciones tributarias. Ambos conceptos se unen para buscar un fin en común, el principio de capacidad contributiva funciona como la esencia de lo que se pretende, y la exención el vehículo que lleva a cabo dicho principio. El principio de capacidad contributiva puede tener varias formas de manifestación, como lo sería el hecho de no crear normas tributarias que impongan cargas excesivas, o en el caso que las cargas son equitativas pero para un sujeto puede ser gravosa, se implementa la exención como excepción a la regla y otorga a ese sujeto por su condición económica un beneficio o un incentivo para maximizar la producción y el consumo, con el fin de crear mejores condiciones económicas.

2.7. La exención y otras figuras afines.

Como se ha expresado con anterioridad, la no sujeción es una figura tributaria que por sus efectos de no vinculación a un tributo se ha utilizado como sinónimo de las exenciones. El único elemento que tiene en común la no sujeción con la exención es el efecto de no vinculación al pago del tributo, ya que en esencia ambas figuras son distintas. La exención está vinculada "*con la labor del legislador al regular un tributo*"¹²², y la no sujeción estaría entonces de igual forma vinculada al legislador pero en un plano neutro, ya que no regula o no toma en cuenta un hecho que denota una manifestación de riqueza y de igual forma no impone una carga económica, pudiéndose evidenciar que no existe la indicación explícita de la liberación de la obligación ya que no hubo una sujeción al tributo por el simple hecho que no está regulada. La exención es "*el privilegio de estar exceptuado de no pagar impuestos; y en el segundo, lo que sucede es que la obligación fiscal no nace porque no existió una adecuación a la hipótesis normativa, es decir, no se realizó el hecho generador.*"¹²³ Al contrario de la no

¹²² Martínez Lafuente, Antonio. *Op. cit.* Pág. 214.

¹²³ Sol Juárez, Humberto. *Op. cit.* Pág. 175.

sujeción, en la exención, *“no se produce el hecho imponible. Por lo tanto, no se genera la obligación tributaria en dicho impuesto.”*¹²⁴

Si bien es cierto que las exenciones y la no sujeción son figuras similares en su efecto pero se diferencian por sus características positivistas; no se le puede atribuir las mismas características por los efectos que realizan, lo anterior no limita a las exenciones que no puedan transformarse en no sujeciones, debido a que como se indicó anteriormente, para que exista una exención es necesario la coexistencia de dos normas, una que establece la sujeción del acto y la que declara la exención de la deuda tributaria del mismo acto, identificando los aspectos objetivos y subjetivos. Si una de las dos normas no existiera se estaría frente a dos figuras distintas, si no existiera la norma de exención se estaría frente a una sujeción directa y si no existiera la norma de sujeción se estaría frente a una no sujeción ya que la norma de exención perdería su materia de aplicación ya que *“al no realizarse este no cabe eximir o librar de deberes no nacidos, a través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible.”*¹²⁵

Para ser más precisos con las diferencias, *“La no sujeción al impuesto implica, naturalmente, la falta de realización del hecho imponible.”*¹²⁶ Entonces si *“no se produce el hecho imponible. Por lo tanto, no se genera la obligación tributaria en dicho impuesto. Puede que se genere otro impuesto.”*¹²⁷ Y la diferencia con la exención tributaria es que *“sí se produce el hecho imponible, pero para un supuesto concreto una norma, especialmente aplicable a él, establece que no se va a producir el efecto normal, consistente en la obligación de pago del tributo. Así pues, el supuesto de exención se encuentra plenamente dentro del hecho imponible y la norma de exención tiene un efecto constitutivo, no meramente aclaratorio, en el*

¹²⁴ Fernández de Soto Blass, María Luisa. *Practicum de Derecho Tributario Español*. Madrid, España. Editorial DYKINSON, S.L. 2005. Pág. 23.

¹²⁵ Pérez de Ayala, José Luis; González, Eusebio; *Op. cit.* Pág. 232.

¹²⁶ *Ibid.* Pág. 231.

¹²⁷ Fernández de Soto Blass, María Luisa. *Op. cit.* Pág. 23.

*sentido de que si la norma de exención desapareciese el hecho contemplado por ella tributaría en condiciones normales...”*¹²⁸

La doctrina ha determinado que si el beneficio fiscal proviene de una norma constitucional a esta se le denominará inmunidad. En la inmunidad establecida dentro de la Constitución, al igual que en la no sujeción “*no se configuraría el hecho generador porque se trata de situaciones expresamente excluidas, verdaderas limitaciones al poder de tributar sólo pueden tener origen constitucional*”.¹²⁹ Amílcar Araujo Falcao quien es citado por Addy Mazz “*distingue, en este aspecto, la no sujeción o no incidencia general pura y simple, que deriva de la circunstancia de no producirse los presupuestos materiales indispensables para la constitución o integración del hecho generador, de la no sujeción calificada por disposición constitucional, configura la inmunidad.*”¹³⁰

“*Resulta clara, pues, la diferencia conceptual y doctrinal entre no incidencia en general o inmunidad en particular y exención*”¹³¹, estableciendo lo que Gomes de Sousa, citado por De Araujo Falcao, indica que “*es importante establecer bien las diferencias entre no incidencia y exención; cuando se trata de no incidencia, no se adeuda el tributo porque no llega a nacer la obligación tributaria misma; en la exención, por el contrario, se debe al tributo porque la obligación existe, pero la ley dispensa de su pago; por consiguiente, la exención presupone la incidencia, de un tributo que realmente se deba.*”¹³²

CAPÍTULO 3. NOCIONES GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

¹²⁸ *Derecho Financiero y Tributario*; Departamento de Ciencias Jurídicas; Universidad Politécnica de Cartagena. Director; Pedro Ángel Colao Marín; Unidad didáctica Tema 5. http://ocw.bib.upct.es/pluginfile.php/11735/mod_resource/content/1/TEMA%205%20%28UD%20%29%20III-13.pdf.pdf. Fecha de Consulta. 03/07/2013.

¹²⁹ Mazz, Addy. *Op. cit.* Pág. 306.

¹³⁰ *Loc. cit.*

¹³¹ De Araujo Falcao, Amílcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Argentina, Editorial Depalma. 1964. Pág. 93.

¹³² *Loc. cit.*

3.1 Nociones generales de la determinación de las obligaciones tributarias.

La determinación de las obligaciones tributarias son definidas por la doctrina como “*el acto o conjunto de actos emanados de una administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.*”¹³³ Otro concepto sería que “*la determinación de la obligación tributaria, en esencia es un acto del contribuyente por medio del cual reporta a la Superintendencia de Administración Tributaria el total de la base imponible y el tributo a pagar, este acto es eminentemente voluntario y declarativo, el mismo por lo tanto admite la rectificación que realice tanto el propio contribuyente en forma voluntaria, o la que realice el fisco por medio de una posterior liquidación (...)*”¹³⁴

Entonces, la naturaleza jurídica de la determinación está vinculada al nacimiento de la obligación al haberse cumplido con el hipotético jurídico contenido en la norma, creándose la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo. Es esta vinculación la que hace la determinación entre el sujeto pasivo que encuadra dentro del hipotético y la consecuencia contenida en la norma tributaria.

Uno de los elementos más importantes para poder identificar a una exención, es mediante la sujeción a la norma tributaria que lo vincula, sujeción que tiene el hecho imponible como determinante para poder crear el efecto liberatorio, como bien establece Carrera Raya “*el hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria y, por tanto, supone la concreción del ámbito de sujeción a una norma que impone una obligación fundamental: la de pagar una cantidad de dinero a título de tributo.*”¹³⁵

¹³³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1973. Segunda Edición, Pág. 493.

¹³⁴ Monterroso, Gladys. *Op. cit.* Pág. 178.

¹³⁵ Carrera Raya, Francisco José. *Op. cit.* Pág. 25.

El efecto que produce la exención, está directamente relacionada entre la sujeción de la norma que establece el hecho imponible y la obligación de pago. Ya que para que surta sus efectos la exención debe de estar vinculada al nacimiento del hecho imponible, contenido en la norma tributaria de sujeción. Pero es posteriormente al nacimiento del hecho imponible en el que la exención desvincula a este hecho de la obligación de pago, teniendo un efecto liberatorio, por lo que la obligación de pago queda impedida.

El hecho imponible es definido como “*el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.*”¹³⁶ A este concepto se le puede añadir que el hecho generador es “*una realidad compleja configurada por elementos de naturaleza fáctica, referencias a determinados sujetos, referencias espaciales, temporales, etc., es decir, constituye un arreglo de diversos elementos a partir de los cuales se construye tal realidad jurídica.*”¹³⁷

Entonces si el hecho generador es el hipotético contenido en la norma jurídica, este define al tributo y es el que establece su consecuencia. Es aquí donde la norma de exención toma al hecho generador como presupuesto fáctico y basamento para su efectividad, identificando al hecho generador y neutralizando de cierta forma la consecuencia que está inmersa en la norma que contiene al hecho generador.

Existen varias formas de vincular al sujeto pasivo al sujeto activo responsable de liquidar la deuda tributaria. La primera de ellas es la autodeterminación, este es el acto mediante el que es responsable del pago de la deuda tributaria por la realización del hecho generador, de forma espontánea y voluntaria le presenta a la Administración Tributaria el cálculo de los tributos mediante los mecanismos que se utilizan para poder cuantificar el tributo a cancelar. En Guatemala se pueden presentar los tributos de dos formas, la primera mediante una simple declaración y

¹³⁶ Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. México, Ediciones contables, administrativas y fiscales, S.A. de C.V. 1998. Cuarta Edición, segunda reimpresión. Documento electrónico, http://books.google.com.gt/books?id=B8w0-9lgXt8C&printsec=frontcover&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q=hecho%20generador%20es&f=false
Fecha de Consulta 09/07/2013. Pág. 261.

¹³⁷ *Loc. cit.*

la segunda mediante una declaración jurada siendo la única diferencia entre las mismas, pudiendo acaecer un tipo penal de Perjurio por declarar datos incorrectos o falsos.

Así pues, la autodeterminación que realiza el contribuyente ante la Administración Tributaria, resulta no ser espontánea y voluntaria, ya que existe una norma que coacciona al contribuyente de tener que presentar dicha declaración para no ser objeto de algún tipo de sanción o multa por parte de la Administración Tributaria si ésta decidiera realizar una inspección o verificación. Entonces la propia norma establece la consecuencia que acarrearía en el caso que el contribuyente no determinara el tributo a pagar en el tiempo fijado por la ley tributaria.

La segunda forma por la que se puede determinar la obligación tributaria, es mediante la que se realiza de oficio. Esta forma de determinación es propia de la Administración Tributaria de forma autónoma y sin la cooperación del sujeto pasivo, en este caso, la Administración Tributaria realiza la inspección que la ley le faculta. Entonces si el contribuyente no presta su informe o su declaración en el tiempo establecido por la ley, o en el caso que los datos resultaren ser imprecisos, falsos o contengan algún tipo de inconsistencia con la realidad, entonces la Administración Tributaria efectuará de oficio una revisión exhaustiva para determinar cuánto es el tributo para posteriormente realizar el pago. Aumentando significativamente el monto de la deuda tributaria por algún tipo de sanción para el contribuyente por no presentar su declaración en la forma establecida por la ley. Asimismo la Administración Tributaria como una forma de proceder rutinaria realiza inspecciones *in situ* en los establecimientos comerciales para determinar si existen inconsistencias entre las declaraciones hechas por el sujeto pasivo y la realidad o es necesario hacer un reajuste de la cantidad a pagar.

3.1.1. Clases de determinación de oficio.

Existen tres tipos de determinaciones que pueden ser realizadas por la Administración Tributaria de oficio (...):

- **Determinación Sobre Base Cierta:** En este presupuesto la Administración Tributaria dispone con certeza utilizando los antecedentes, los valores imponibles aplicados con anterioridad y haciendo una proyección para determinar cuál es el reajuste de las declaraciones presentadas.
 - **Determinación Sobre Base Presunta:** En este caso la Administración Tributaria efectúa la investigación sobre el caso, pero no logra determinar los antecedentes ni los valores imponibles por distintos motivos, entonces utiliza los indicios para determinar cuál es la cantidad que debería pagar el contribuyente. Estas presunciones deben de estar basadas en ley, y deben de otorgar a la Administración Tributaria las facultades para poner en práctica este tipo de presunciones.
- Mixta:** Utiliza ambas formas de determinación, colaborando conjuntamente la Administración Tributaria y el sujeto pasivo para determinar cuáles son los montos adeudados. (...) ¹³⁸

3.2. Nociones Generales de la Interpretación de las normas tributarias y las exenciones.

3.2. i. Interpretación de las normas de exención.

Según Mario Gusto Saccone: “*En materia tributaria, las exenciones deben ser interpretadas con criterio estricto, y, los casos de duda, resueltos en forma adversa a quien invoca la exención.*” ¹³⁹ Como se ha expuesto con anterioridad, tanto las normas de sujeción como las normas que proporcionan un beneficio deben ser interpretadas de forma estricta, no pudiéndoseles otorgar a todos los sujetos. Con esto se desvirtuaría la esencia fundamental de la exención, el favorecer a un grupo específico de la generalidad con motivos y razones

¹³⁸ Galapero Flores, Rosa; *Determinación del hecho imponible calificado con ganancias y pérdidas patrimoniales*; Universidad de Extremadura, España; Pág. 82 DIALNET OAI Articles; Edición electrónica. <http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CDsQFjAE&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F831242.pdf&ei=YxOtUa vEJIT08wSboYCIaG&usq=AFQjCNGih08yliFYL3PUCuMVYg9e-4FXcw> Página visitada 3/06/2013.

¹³⁹ Saccone, Mario Augusto. *Op. cit.* Pág. 43.

definidas sin acaecer en arbitrariedades. *"Las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia de las normas que establecen. Fuera de estos supuestos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas."*¹⁴⁰

Dicho en otras palabras *"Las normas que crean privilegios deben ser interpretadas restrictivamente para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en regla general, ya que tal calificación debe atribuirse a la establecida..."*¹⁴¹

En relación a la interpretación que se le puede dar a la norma de exención se debe de tomar en cuenta que la legislación, tanto de la República de Guatemala como en la mayoría de legislaciones a nivel mundial, manejan un modelo tributario moderno que establece la prohibición de la integración analógica. Si bien el derecho reconoce a la analogía como un método para subsanar todos aquellos vacíos que la ley no prevé en determinados casos que no fueron previstos específicamente, en el caso de las exenciones, como se ha explicado con anterioridad, no se podría integrar analógicamente porque el requisito fundamental de la interpretación de las exenciones es que es restrictiva, por lo que no se podría hacer un símil entre un caso y otro que no fue previsto específicamente en la ley.

Para fundamentar lo anteriormente expuesto, el artículo 5 del Código Tributario de la República de Guatemala establece: *"Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias."*¹⁴²

Si bien la legislación tributaria reconoce a la analogía como un método para aclarar o subsanar insuficiencias, es taxativa en relación a las exenciones y otros beneficios tributarios, por el simple hecho que los beneficios se deben interpretar única y

¹⁴⁰ *Loc. cit.*

¹⁴¹ *Loc. cit.*

¹⁴² Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario Decreto Número 6-91 y Sus Reformas. Op. cit.* Art. 62.

exclusiva para todos aquellos casos que están específicamente establecidos en la ley.

*"También se ha dicho que las normas que consagran exenciones impositivas no deben interpretarse con el sentido más restringido que el texto admite, sino antes bien, en forma que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia."*¹⁴³ El legislador al momento de establecer una exención manifiesta la relación fáctica para el otorgamiento de dicho beneficio, y es con el espíritu de la norma en que debe darle la interpretación debida.

3.2.2. Órganos de interpretación.

La interpretación puede ser efectuada por distintos órganos para el cumplimiento del mandato contenido en la norma tributaria, para esto se debe de entender que la interpretación variará según el órgano y sus principios:

1. **Judicial:** Es la interpretación realizada por los órganos jurisdiccionales que integran el Poder Judicial, deben de observar la interpretación que realiza tanto la Corte Suprema de Justicia y la Corte de Constitucionalidad a las normas. Los órganos jurisdiccionales tienen las "*facultades concedidas por la ley a ciertos organismos o autoridades para la interpretación o aplicación de la ley tributaria. Por lo dicho, esta jurisprudencia surge sin existir una contienda, juicio o controversia.*"¹⁴⁴ La función de los jueces de interpretar a las normas sujetas a los criterios que tanto la Corte Suprema de Justicia y la Corte de Constitucionalidad otorgan.
2. **Legislativa:** Es la interpretación que realiza el Congreso, o quien esté facultado para la emisión de normas tributarias, siendo este último, el creador de la norma jurídica y en consecuencia el que establece si se necesita un

¹⁴³ Saccone, Mario Augusto. *Op. cit.* Pág. 43.

¹⁴⁴ Zavala Ortiz, José Luis. *Op. cit.* Pág. 62.

cambio en la forma de interpretar o se sigue con las mismas reglamentaciones. Este tipo de interpretación se realiza con anterioridad a la que los otros órganos puedan realizar, ya que es en el momento de la creación de la norma en la que se establece la forma de interpretar la norma según su texto.

3. **Reglamentario**: Los reglamentos realizan la interpretación de la norma y adecúan un proceso para que pueda ser utilizado por la Administración, como el vehículo para sintetizar la información contenida entre la norma jurídica y la forma de aplicación en materia administrativa y poder hacer efectiva la norma.

3.2.3. Métodos de interpretación.

En materia tributaria la simple lectura de las normas no proporciona el sentido y el alcance de la disposición, razón por la que se han utilizado métodos de interpretación, dentro de los que se pueden mencionar.

- a) **Método Literal**: Este método busca el significado verdadero que posee la norma tributaria y debe recurrirse a la esencia de las palabras utilizadas ya sea su acepción común o el jurídico, en el caso de la República de Guatemala, el Código Tributario también hace referencia a la Ley del Organismo Judicial, ley en la que se le da primacía al concepto contenido en el Diccionario de la Real Academia Española.

- b) **Método Lógico (ratio legis)**: Busca la razón de ser de la norma tributaria, el espíritu contenido en la norma jurídica. En esencia lo que examina esta interpretación es la comprensión del entorno y lo que pretende la norma jurídica. Un ejemplo sería la exención que otorga la Ley del Impuesto Sobre la Renta *"II) Las rentas de las comunidades indígenas y de las empresas agrícolas de parcelarios, legalmente reconocidas."*¹⁴⁵ En este caso el

¹⁴⁵ Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas*. Decreto Número 26-92. Op. cit. Art. 11.

legislador determinó pertinente por políticas económicas de desarrollo y apoyo a las comunidades indígenas legalmente establecidas el otorgar un beneficio fiscal como la exención.

- c) **Método Histórico:** Este método sostiene que el órgano de interpretación tomará como base la historia de la norma para encontrar cuál es el espíritu de la misma. Este método busca identificar la realidad que tenía el legislador y trata de encontrar el espíritu de la norma. En relación a las exenciones, el intérprete debe de entender la realidad al momento que se otorgó el beneficio fiscal y sobre esa base se debe de aplicar el beneficio.

- d) **Método Sistemático:** Este método consiste en la interpretación de las normas jurídicas utilizando a dos normas como base de comparación, las que se encuentran aisladas, tomando en cuenta al espíritu de las mismas y comparándolas con otra, dentro de este método se encuentra el método comparativo. Esta modalidad compara una norma con otras normas que tienen un significado contenido en el mismo cuerpo normativo, con el objeto de encontrar o equiparar el significado de la norma controvertida.

En Guatemala el Código Tributario en el artículo cuatro establece que "*La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.*"¹⁴⁶ Este artículo lo que establece son los principios fundamentales que el intérprete de la norma debe utilizar con el objeto de desentrañar correctamente la intención del legislador en relación a la norma jurídica. En materia tributaria el Código Tributario es el que establece como norma supletoria de otros tributos los principios aplicables.

¹⁴⁶ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario Decreto Número 6-91 y sus reformas. Op. cit.* Art. 4.

3.3. El método analógico y las exenciones.

En el Derecho en aplicación a la hermenéutica jurídica, no se puede aceptar que una norma legal sea ambigua u oscura, por lo que la forma en que se le da solución a dicho problema es mediante la Analogía. La analogía lo que busca es utilizar el supuesto contenido en una norma que posee similares características y suplir las falencias que posea otra norma, con el objeto de subsanar de cualquier vacío legal que dicha norma pueda crear.

Se puede decir entonces que *“La analogía (integración de la ley). En conexión con el problema de interpretación de la ley tributaria corresponde examinar el de su integración, esto es, la utilización de la analogía en la determinación del alcance de las normas jurídicas.”*¹⁴⁷

Existen varias teorías sobre la analogía, hay autores que establecen que *“la analogía no constituye un método, sino una forma de integración de la ley, para cubrir sus lagunas. Es decir, va más allá del pensamiento legislativo, ya que consiste en aplicar a un caso concreto, no previsto en las normas jurídicas, una disposición que rija un caso similar.”*¹⁴⁸

En el Derecho Tributario la analogía no es aceptada de la misma forma que en las demás ramas del derecho, ya que en el Derecho Tributario *“la analogía es un procedimiento permitido en el derecho tributario formal y en el derecho tributario procesal”*¹⁴⁹, en estos dos ámbitos el objetivo es la aplicabilidad del sistema. En el derecho tributario formal lo que busca es que la Administración Tributaria pueda recaudar efectivamente pudiendo establecer los procedimientos contenidos en la ley. En el derecho procesal tributario es que sea efectivo el procedimiento judicial, lo que se pretende en esta rama es utilizar los principios del Derecho Procesal y aplicarlo al sistema que utiliza el Derecho Tributario.

¹⁴⁷ Saccone, Mario Augusto. *Op. cit.* Pág. 42.

¹⁴⁸ García Vizcaíno, Catalina. *Op. cit.* Pág. 191.

¹⁴⁹ *Loc. cit.*

Esta situación tiene una acepción diferente, según *“García Belsunce, no se puede recurrir, empero, a la analogía en el derecho tributario material ni en el derecho penal...”*¹⁵⁰ *“Puede sostenerse que salvo, para el derecho tributario sustancial y derecho tributario penal, la analogía puede utilizarse en las otras ramas de este derecho.”*¹⁵¹ Se estaría hablando entonces que hay una distinción sustancial entre lo que establecería el derecho tributario material y el formal, ya que la interpretación del primero está directamente vinculado a la interpretación restrictiva en relación a la imposición como a los beneficios que una norma pueda otorgar. En el Derecho tributario formal, podría ser utilizada la analogía en relación a los formalismos que se debe de cumplir para determinar una obligación y su posterior cancelación.

*“Sin embargo, entendemos que algunos aspectos del derecho tributario material puede admitir la analogía para rellenar vacíos en las normas legales, sin que por esa vía, obviamente, se pueda crear tributos, ni los elementos estructurales de la obligación tributaria, ni exenciones”*¹⁵² Como se ha indicado con anterioridad, para que una norma jurídica pueda crear una carga tributaria o desvincule un hecho jurídico éste debe de estar contenido en una norma que tipifique dicho acto y que sea plenamente identificable, sin tener que utilizar métodos de interpretación.

*“La mayor parte de la doctrina internacional acepta la analogía con ciertas restricciones, en especial su inaplicabilidad para crear cargas tributarias.”*¹⁵³ En Guatemala el Código Tributario establece que *“por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”* Se puede deducir del texto anteriormente relacionado, que tanto para la creación de cargas tributarias como liberación de las mismas no se podrían utilizar métodos

¹⁵⁰ *Loc. cit.*

¹⁵¹ Saccone, Mario Augusto. *Op. cit.* Pág. 42.

¹⁵² García Vizcaíno, Catalina. *Op. cit.* Pág. 192.

¹⁵³ Saccone, Mario Augusto. *Op. cit.* Pág. 42.

analógicos que sean *pro fisco* o *pro contribuyente*, ya que ambas situaciones menoscaban el interés del Estado y los contribuyentes.

CAPÍTULO 4. COMPARACIÓN DE LA LEGISLACIÓN EN RELACIÓN A LAS EXENCIONES EN GUATEMALA, LOS PAÍSES DE CENTROAMÉRICA, MÉXICO Y ESPAÑA.

Para el estudio que merecen las Exenciones Tributarias, en los capítulos anteriores se han utilizado recursos doctrinarios, estudio de la legislación aplicable guatemalteca, resoluciones de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, así como el análisis respectivo de los principios que rigen al Derecho Tributario.

En el presente capítulo lo que se pretende realizar es una distinción individualizada de las legislaciones y los preceptos que se han visto con anterioridad, utilizando como marco referencial los códigos tributarios y la constitución vigente de los países en comparación: El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España. Siendo el objeto principal evidenciar si existe algún tipo de distinción y tratar de hacer una comparación de ellas.

4.1. República de Guatemala.

Siendo el objeto del presente trabajo de investigación la comparación entre la doctrina ya analizada y la legislación en su historia, resulta importante tener en cuenta que en Guatemala han habido varias Constituciones que sirven como parámetro de estudio.

Al analizar el Anexo 1, se hace evidente que en las primeras constituciones de Guatemala hasta en el año de 1956 no se emplean las exenciones tributarias. En la Constitución Política de 1956 se comienza a utilizar la figura de la exención, específicamente en el artículo 111, el que establece que *"Las instituciones privadas que se dediquen a la enseñanza e impartan educación gratuita serán exoneradas de determinados impuestos fiscales y municipales, como compensación por sus*

servicios."¹⁵⁴ En esta Constitución se evidencia la necesidad que tiene el Estado de fomentar el estudio y la educación, siendo una forma de fácil la implementación de exenciones lo que lleva a que el Estado no tenga que realizar acciones directas para fomentar el estudio. Las exenciones le evitan al Estado tener que hacer un desembolso directo de recursos, en vez de eso los deja de percibir esos ingresos.

En las Constituciones de 1824 Federal de Centroamérica, 1825, 1851, 1879 y 1945, se puede evidenciar que las exenciones no eran tomadas como una herramienta para coadyuvar al desarrollo del país. En 1956 ya se tenían las teorías económicas y la doctrina de cómo la sociedad se puede desarrollar plenamente, es allí donde el legislador constitucional comienza a regular las exenciones como una herramienta para subsidiar de forma pasiva a una necesidad que tiene la población de la República de Guatemala, la educación. El artículo antes mencionado impone un requisito condicional para el otorgamiento del beneficio, delimitando así el campo de acción de la norma de exención. Esta exención sería el primer antecedente que se tiene en relación al beneficio fiscal que la Constitución Política de la República de Guatemala establece hoy en día.

Otra exención que se contempla en la Constitución de 1956 es la que está formulada en el artículo 102, establece que, "*La Universidad de San Carlos de Guatemala, es una institución autónoma, con personalidad jurídica.La Universidad está exonerada de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y arbitrios.*"¹⁵⁵ Siguiendo en la misma línea de pensamiento, se puede establecer que el Legislador Constitucional demuestra el interés que posee en la educación como interés social de importancia, se otorga el beneficio tanto en el nivel primario como en el nivel de universitario. Atendiendo a la realidad que había en esa época, siendo la única universidad estatal es la Universidad de San Carlos, y las universidades privadas no se tenían previstas como un sujeto apto para ser beneficiario de una exención. En Constituciones posteriores se toman en cuenta a las universidades privadas

¹⁵⁴ Constitución de la República de Guatemala de 1956, datos recogidos de la página del Ministerio Relaciones Exteriores Guatemala. <http://www.minex.gob.gt/ADMINPORTAL/Data/DOC/20100930181956036Consti1956.VerArt,1transi.Pag49.pdf>. Fecha de consulta 15/09/2013. Art. 111.

¹⁵⁵ *Ibid.* Art. 102.

como sujetos exentos, en virtud que desempeñan la misma función que tiene la Universidad de San Carlos de Guatemala, la formación de profesionales que son fundamentales para el funcionamiento y el desarrollo de un país.

Es importante realizar el análisis en relación al principio de igualdad aplicado entre los artículos 102 de la Constitución de la República de Guatemala del año 1956 y el artículo 103 de la Constitución de la República de Guatemala de 1965, se adiciona a dicho artículo que " *El Estado, cuando sus medios lo permitan, podrá dar asistencia económica a las universidades privadas para el cumplimiento de sus fines.*"¹⁵⁶ Ambos artículos establecen que la Universidad de San Carlos de Guatemala está exonerada del pago de tributos, y que las universidades privadas no son beneficiadas con la exención de los tributos, sino que se les sigue vinculando a la carga económica que los tributos establecen pero "*El Estado, cuando sus medios lo permitan podrá dar asistencia económica a las universidades privadas*"¹⁵⁷ siendo que no se reconoce el beneficio, lo único que se prevé es que el Estado dará ayudas económicas de otro tipo pero no se les desvincula del pago de tributos, siendo la única universidad beneficiada con la exención a la Universidad de San Carlos de Guatemala. Aquí se podría evidenciar una violación al principio de igualdad, ya que eran sujetos distintos que realizan una misma actividad pero no se les reconocen los mismos derechos en igualdad de condiciones.

Las universidades privadas al igual que la Universidad de San Carlos de Guatemala tiene la función de educar en el nivel de universitario, ambas instituciones tienen la misma finalidad, la única diferencia es la forma de financiamiento, una a través del erario nacional y las privadas a través de fondos provenientes de personas individuales. Es así como, ya en la Constitución de 1985 se les otorga la misma condición y se establece que "*Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna.*"¹⁵⁸ Siendo este artículo más equitativo, en relación a que constitucionalmente se reconoce

¹⁵⁶ Constitución Política de la República de Guatemala, del año 1965. <http://www.minex.gob.gt/adminportal/data/doc/20100930182101427consti1965.art.1transi.pag.65.pdf>. Fecha de Consulta; 15/09/2013. Art. 103.

¹⁵⁷ *Loc. cit.*

¹⁵⁸ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. *Op. cit.* Art. 88.

el beneficio de la exención a todas las universidades, sin importar si son estatales o privadas, ambas cumplen con la función educativa y es lo que se pretende impulsar a través de un beneficio fiscal. Es por eso que la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala ha establecido que *"El principio de igualdad, plasmado en el artículo 4º. de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma"*¹⁵⁹

Dentro del cuadro de cotejo del Anexo 1, se comparó la legislación en relación al principio de legalidad y su forma de aplicación, resaltándose que la única vía para el establecimiento de cargas tributarias es a través de una norma dictaminada por el Legislador. En la primera constitución analizada, la de la Federación Centroamericana, se establecía en el artículo 69 que "Corresponde al Congreso: ... *"9o. Decretar en caso extraordinario pedidos, préstamos e impuestos extraordinarios"*¹⁶⁰ Este cuerpo normativo funcionaba como un tipo de parámetro que los demás países miembros debían seguir, en el caso de Guatemala si se seguía el criterio en cuanto a que el único facultado para la emisión de impuestos era el Congreso de la República o la Asamblea Nacional Legislativa.

En la Constitución Política del Estado de Guatemala de 1825, se establecían en el artículo 94 las atribuciones de la Asamblea (Órgano Legislador), las cuales eran; *"Determinar anualmente el gasto de la administración del Estado y decretar los impuestos y contribuciones de todas clases necesarias para cubrirle, y para llenar el cupo que le corresponda en los gastos generales de la administración federal; estableciendo las contribuciones públicas, su naturaleza, cantidad, duración y modo de percibir las...."*¹⁶¹

¹⁵⁹ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Sentencia de fecha veintiuno de junio de mil novecientos noventa y seis, expediente 682-96. Consultado de la Gaceta Constitucional en forma electrónica, con fecha de consulta 20/10/2013.

¹⁶⁰ Constitución de la República Federal de Centroamérica, del año 1824. Datos recogidos de la página de de la Universidad Nacional de México. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1541/9.pdf>. Fecha de consulta 20/06/2013. Art. 69.

¹⁶¹ Constitución Política del Estado de Guatemala, del año 1825. Datos recogidos de la página Oficial del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República de Guatemala. <http://www.minex.gob.gt/adminportal/data/doc/20100930181609263consti1825.primeraconstirepublica.pdf>. Fecha de consulta 20/10/2013. Art. 94.

Esta situación se mantiene en la Constitución siguiente, la de 1851, en la que se regula que "*Corresponde a la Cámara establecer, por leyes o resoluciones, sobre iniciativa del Presidente de la República, o de los Representantes, lo que mejor convenga al bienestar común: ... Decretar las contribuciones.*"¹⁶² Lo importante de resaltar todos estos artículos, es que el Estado de Guatemala ha mantenido el criterio uniforme en relación a que existe un único sujeto capaz de crear tributos siendo éste el Órgano Legislativo, quien hasta la actualidad mantiene su función reguladora y emisora de los impuestos.

Han habido variaciones en las Constituciones de Guatemala en relación a la atribución que posee el Órgano Legislativo de la facultad de creación de normas tributarias, se puede mencionar la Constitución de la República de Guatemala del año 1956, que establece en el artículo 147, que "*Corresponde también al Congreso: 3o Decretar tasas e impuestos ordinarios y extraordinarios*"¹⁶³, es evidente que el constitucionalista no contempla la posibilidad que las municipalidades puedan ser creadora de las tasas, sino que la competencia es única para el Congreso de la República.

En la siguiente Constitución, la de 1965, el artículo 170 establece que: "*Corresponde también al Congreso: 3 Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.*" Es ya en estas etapas constitucionales donde se comienzan a evidenciar de mejor forma las doctrinas modernas del Derecho Tributario, y es así como se adoptan criterios modernos del Derecho Tributario en la norma *non plus ultra*, en virtud que "*la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación. Para que alguno de estos elementos pueda ser establecido por el Poder Ejecutivo es necesaria una norma constitucional que autorice esa excepción en forma expresa.*"¹⁶⁴

¹⁶² Acta Constitutiva de la República de Guatemala, del año 1851. Datos recogidos de la página de la Biblioteca Electrónica de la Universidad Nacional de México. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2210/13.pdf>. Fecha de consulta. 20/10/2013. Art. 11.

¹⁶³ Constitución de la República de Guatemala de 1956. *Op cit.* Art. 147.

¹⁶⁴ Valdés Costa, Ramón. *Op. cit.* Pág. 135.

En los cuerpos normativos analizados en el Anexo 1, es evidente que la reserva de ley como potestad única del Órgano Legislativo es un concepto similar. Se observa la uniformidad de manera taxativa, el artículo 232 de la Constitución Política de 1825 establece que "*Las contribuciones e impuestos municipales se decretarán también por el cuerpo legislativo y las municipalidades solo tienen el derecho de proponer arbitrios*"¹⁶⁵, en la Ley Constitutiva de Guatemala de 1851 establece que en el artículo 54 que "*Son también atribuciones del Poder Legislativo: 3o. Decretar las contribuciones o impuestos ordinarios que se necesiten para cubrir el presupuesto de los gastos de la Administración y los créditos reconocidos...*"¹⁶⁶; en la Constitución de la República de Guatemala del año 1945 en el artículo 119: "*Son también atribuciones del Congreso, y limitaciones a que está sujeto: 1. Decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes. Ninguna ley podrá contrariar las Disposiciones de la Constitución; 3. Decretar tasas e impuestos ordinarios y extraordinarios cuando la necesidad lo exija, determinando las bases para su recaudación;...*"¹⁶⁷; y finalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala del año 1985 en el artículo 239 que "*Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes; ... b. Las Exenciones.*"¹⁶⁸

Es así como se observa que tanto en las Constituciones anteriores como en la que está vigente, se han mantenido criterios uniformes, en relación a la forma de creación de cargas tributarias. Si bien es cierto que el Derecho Tributario ha ido evolucionando, y ha sido una forma de establecer criterios, y que dichos

¹⁶⁵ Constitución Política del Estado de Guatemala, del año 1825. *Op. cit.* Art. 232.

¹⁶⁶ Acta Constitutiva de la República de Guatemala, del año 1851. *Op. cit.* Art. 54.

¹⁶⁷ Constitución de la República de Guatemala del año 1945. Datos recogidos de la página oficial del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República de Guatemala. <http://www.minex.gob.gt/adminportal/data/doc/20100930181913223consti1945.verart11transitorio.pag.46.pdf>. Fecha de consulta 12/12/2013. Art. 119.

¹⁶⁸ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. *Op. cit.* Art. 239.

juicios son más estrictos y regulan los principios en los que está fundamentado el derecho tributario.

En el Código Tributario de la República de Guatemala analizado en el Anexo 3 y 4, se evidencia que proporciona de forma clara y concisa el concepto de las exenciones tributarias, al definir en el artículo 23 que *“Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.”*¹⁶⁹

En este concepto se refleja lo que la doctrina ha establecido en relación a las exenciones, se dispensa total o parcial el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir del pago mas no así extinguiendo la relación que tiene el hecho generador y la obligación tributaria.

4.2. República de Honduras.

La República de Honduras es uno de los países de Centroamérica, al igual que Guatemala, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica, perteneció a la Federación Centroamericana. La República de Honduras y Guatemala, se independizaron al mismo tiempo de España en 1821. Es decir que ambos países tienen en principio la misma cantidad de años de ser soberanos e independientes. Lo que se pretende con esta breve reseña histórica es evidenciar el hecho que Guatemala y Honduras poseen historias que los unen tanto geográfica como temporalmente, por consiguiente sus diferencias en relación a la legislación son importantes de analizar.

Si se va a hablar sobre el Derecho Tributario y las exenciones es primordial comenzar con lo establecido en la Constitución Política de la República de Honduras. En el artículo 109 del mismo cuerpo legal determina que: *“Nadie está obligado al pago de impuestos y demás tributos que no hayan sido legalmente decretados por el Congreso Nacional, en sesiones ordinarias. Ninguna autoridad aplicará disposiciones en contravención a este precepto sin incurrir en la*

¹⁶⁹ Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario, Decreto 6-91 y sus reformas. Op. cit. Art. 23.*

responsabilidad que determine la Ley."¹⁷⁰ Como se ha ido analizando en la presente investigación, la legislación de Honduras sigue con la misma línea de reserva de ley. El único facultado constitucionalmente para la emisión de cargas o beneficios tributarios es el Congreso Nacional, facultad reservada exclusivamente al Órgano Legislativo.

Al igual que en Guatemala, la Constitución Política de la República de Honduras establece el beneficio fiscal a la Universidad Nacional autónoma, al establecer en el artículo 161 que "*está exonerada de toda clase de impuestos y contribuciones.*"¹⁷¹. El interés de fomentar educación por parte del Estado es de suma importancia, las universidades son las formadoras de profesionales, los que realizarán las tareas que necesita el país para fomentar el desarrollo económico. Este criterio pareciera estar presente en varias de las legislaciones analizadas, países donde en nivel educativo profesional no es de los más elevados de América.

Otro criterio similar entre la Constitución Política de Guatemala y la de Honduras es que en ambas se establece el principio de capacidad contributiva, en el artículo 109 de la Constitución Política de la República de Honduras se establece que "*Los impuestos no serán confiscatorios.*"¹⁷² Como se analizó con anterioridad en relación a la finalidad que poseen las exenciones dentro de la filosofía del Derecho Tributario, las exenciones delimitan el campo de acción de las cargas tributarias. El Derecho Tributario utiliza a las exenciones como formas de delimitar a los tributos, la forma más común es la cuantitativa. Se realizan mediciones económicas y se determina el nivel máximo que una persona de bajos ingresos económicos puede sufragar, es aquí donde aparece el mínimo exento para respetar y dar una vida digna sin damnificar al contribuyente.

¹⁷⁰ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Honduras. Decreto No. 131. Y sus reformas.* Fecha de emisión: 11/01/1982. Fecha de Publicación: 11/01/1982. Datos recogidos de la página de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. <http://www.wipo.int/wipolex/es/details.jsp?id=2137>. Fecha de consulta. 13/11/2013. Art. 109.

¹⁷¹ *Ibid.* Art. 161.

¹⁷² *Ibid.* Art. 109.

4.3. República de El Salvador.

En el Anexo 2 del presente trabajo de investigación, se encuentra el cuadro comparativo, al igual que en las constituciones analizadas con anterioridad, la Constitución Política de la República de El Salvador contiene dentro de su normativa el principio de legalidad, reserva de ley y contempla exenciones tributarias.

En relación al principio de legalidad y reserva de ley la Constitución Política de la República de El Salvador establece en el artículo 231, que *"No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público."*¹⁷³ Con este artículo se establecen ambos principios, tanto el de legalidad como el de reserva de ley. De la misma forma se aplican las exenciones a este artículo, si bien la constitución en mención no contempla específicamente la forma de establecer beneficios fiscales. Según la doctrina y la mayoría de legislaciones aceptan que para crear o desvincular de una carga tributaria es imperativo que ésta sea declarada por una norma con rango de ley.

En la Constitución Política de la República de El Salvador se establece en el artículo 131 que *"Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6o. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa;..."*¹⁷⁴ y en artículo 133 *"Tienen exclusivamente iniciativa de ley: 4o. Los Consejos Municipales en materia de impuestos municipales."*¹⁷⁵ Si bien el objeto de la presente investigación es la de analizar a las exenciones, es importante siempre tener en cuenta que la regla básica para la existencia de una norma de exención, es que atienda a los principios del Derecho Tributario para que sea una norma efectiva.

En relación a las exenciones contenidas en la Constitución Política de la República de El Salvador, en el artículo 220 se regula que *"El monto de la jubilación que*

¹⁷³ Asamblea Constituyente. *Constitución de la República de El Salvador No. 38 y sus reformas*- Fecha de emisión: 15/12/1983. Fecha de publicación: 16/12/1983. <http://www.pgr.gob.sv/documentos/constitucion.delarepublica.pdf>. Fecha de Consulta 7/11/2013. Art. 231.

¹⁷⁴ *Ibid.* Art. 131.

¹⁷⁵ *Ibid.* Art. 133.

perciba estará exento de todo impuesto o tasa fiscal y municipal." ¹⁷⁶ Este es un ejemplo de las exenciones subjetivas, ya que *"la circunstancia que determina la inaplicación del tributo, es un hecho o situación referida directamente a la persona."*¹⁷⁷

En el artículo 231 del mismo cuerpo legal se encuentra una exención objetiva que atiende a la calidad del bien, la que establece que *"Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles."* ¹⁷⁸ Este tipo de exenciones se identifican debido a que *"son aquellas en que la circunstancia motiva la inaplicabilidad, se vincula directamente con los bienes que constituyen la materia imponible, con total independencia de la persona del contribuyente."*¹⁷⁹

4.4. República de Nicaragua.

Dentro de los cuerpos normativos analizados en el Anexo 2, la Constitución Política de la República de Nicaragua establece, al igual que en la mayoría de legislaciones comparadas, que reconoce a las exenciones objetivas vinculadas a la comunicación social y a los medicamentos como servicio social y fomento a la salud, y luego otorga exenciones subjetivas a las universidades.

Como primer punto se analizarán las exenciones objetivas, las que están establecidas en el artículo 68 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, en donde se establece que *"La importación de papel, maquinaria y equipo y refacciones para medios de comunicación social escritos, radiales y televisivos, así como la importación, circulación y venta de libros, folletos, revistas, materiales escolares y científicos de enseñanza, diarios y otras publicaciones periódicas, estarán exentas de toda clase de impuestos municipales, regionales y fiscales."*¹⁸⁰ Esta es una exención de tipo objetiva, ya que lo que se está

¹⁷⁶ *Ibid.* Art. 220.

¹⁷⁷ Mazz, Addy. *Op. cit.* Pág. 309.

¹⁷⁸ Asamblea Constituyente. *Constitución de la República de El Salvador No. 38 y sus reformas.* *Op. cit.* Art. 231.

¹⁷⁹ Mazz, Addy. *Op. cit.* Pág. 310.

¹⁸⁰ Asamblea Nacional. *Constitución Política de la República de Nicaragua.* Fecha de emisión: 10/11/1986. Fecha de publicación: 30/04/1987. http://www.wipo.int/wipolex/es/text.jsp?file_id=228190. Fecha de consulta: 11/09/2013. Art. 68.

desvinculando del pago son objetos que por sus características de comunicación social, la Asamblea Nacional determinó son de importancia para el país y por ende debe de ser fomentada.

Otro ejemplo de este tipo de exenciones objetivas se encuentra en el artículo 71 de la Constitución Política de la República de Nicaragua que indica "... *Estarán exentas del pago de toda clase de impuestos los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis....*" ¹⁸¹ Al igual que en el caso anterior, las exenciones objetivas "son aquellas en que la circunstancia neutralizante, se encuentra directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la persona destinataria legal del tributo..."¹⁸² En el presente caso los medicamentos, prótesis y productos para el consumo humano destinados a la salud se encuentran exentos del pago de todo impuesto, por ser de interés nacional el cuidado y la salud de los nicaragüenses.

Las universidades también son centro de una exención constitucional de carácter subjetivo, ya que en el artículo 125 de la Constitución Política de la República de Nicaragua establece que "*Las Universidades y Centros de Educación Técnica Superior... Estarán exentos de toda clase de impuestos y contribuciones fiscales, regionales y municipales.*" ¹⁸³ Al igual que en las anteriores exenciones, la razón del otorgamiento del beneficio fiscal de la exención total, es el subsidio pasivo que realiza el estado en favor de la educación de profesionales.

Al igual que en las Constituciones de El Salvador, Honduras y Guatemala en la Constitución Política de la República de Nicaragua se establece en su artículo 115 que "*Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley.*" ¹⁸⁴ Este artículo no merece mucha interpretación, en relación a que establece a los dos presupuestos

¹⁸¹ *Ibid.* Art. 71.

¹⁸² Monterroso, Gladys. *Op. cit.* Pág. 155.

¹⁸³ Asamblea Nacional. *Constitución Política de la República de Nicaragua. Op. cit.* Art. 125.

¹⁸⁴ *Ibid.* Art. 115.

del principio de legalidad y reserva tributaria, debido a que ambos están vinculados al hecho que sin ley previa no se puede exigir un tributo, y sin ley no se puede constituir una carga tributaria nueva. Por ende ambos conceptos se encuentran enmarcados en el mismo artículo, si bien en la mayoría de los artículos donde se encuentra regulada la reserva de ley lleva implícito el hecho que la legalidad debe de ser primero para la creación de nuevas cargas tributarias.

4.5. República de Costa Rica.

En la Constitución Política de la República de Costa Rica se establece en el artículo 140 que "*Son deberes y atribuciones que corresponden conjuntamente al Presidente y al respectivo ministro de Gobierno: ...19) Suscribir los contratos administrativos no comprendidos en el inciso 14) del artículo 121 de esta Constitución, a reserva de someterlos a la aprobación de la Asamblea Legislativa cuando estipulen exención de impuestos o tasas, o tengan por objeto la explotación de servicios públicos, recursos o riquezas naturales del Estado.*"¹⁸⁵ En el mismo cuerpo normativo en el artículo 121 se contempla el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, al indicar que "*Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: ... 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales.*"¹⁸⁶ Aunado por al artículo 131 "*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.*"¹⁸⁷ Estos artículos proveen la seguridad jurídica que las únicas cargas tributarias serán aquellas que hayan sido creadas por el proceso originario normativo de las leyes.

Lo importante de resaltar de estos dos artículos es que todos ellos proveen la certeza jurídica en relación a las facultades que posee el órgano legislativo, ya que la potestad normativa en materia tributaria es única y exclusiva de la Asamblea Legislativa (órgano legislativo). De la misma forma se puede deducir que a la

¹⁸⁵ Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Costa Rica*. Fecha de emisión. 7/11/1949. Fecha de publicación: 8/11/1949. <http://www.constitution.org/cons/costaric.htm>. Fecha de consulta 2/01/2014. Art. 140.

¹⁸⁶ *Ibid.* Art. 121.

¹⁸⁷ *Ibid.* Art. 131.

facultad de creación de cargas tributaria y de beneficios fiscales se aplican las mismas reglas, ya que para que una norma de exención pueda neutralizar los efectos del hecho generador y la deuda tributaria ésta debe tener el mismo rango que la norma de sujeción.

A diferencia de la Constitución Política de la República de Guatemala, la Constitución Política de Costa Rica no contempla la potestad de otorgar exoneraciones de multas o recargos por el impago de deudas tributarias exigibles por la Administración Tributaria, en Guatemala la Constitución Política establece en el artículo 183 que "*Funciones del Presidente de la República. Son funciones del Presidente de la República: ...r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales...*"¹⁸⁸, en Costa Rica esta potestad del Presidente no fue prevista por la Asamblea Constituyente.

El espíritu de este tipo de facultades es el otorgar al Presidente el poder de reconocer y renunciar a la deuda tributaria que poseen los sujetos pasivos que no gozan de algún beneficio fiscal con el objeto de reducir significativamente la multa y así el sujeto pasivo tenga las capacidades económicas de poder sufragar tanto el capital (deuda tributaria) y los recargos administrativos por el incumplimiento de forma significativa.

4.6. España

En España al igual que en Guatemala se regula la creación de las normas de exención estableciendo en el artículo 133 de la Constitución Española que "*Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.*"¹⁸⁹ En España el principio de legalidad y reserva de ley se aplica de forma taxativa, al identificar que los beneficios fiscales afectan el efecto producido por la realización del hecho generador contenido en la norma de sujeción, la deuda

¹⁸⁸ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. *Op. cit.* Art. 183.

¹⁸⁹ Cortes Generales. *Constitución Española*. Fecha de aprobación 31/10/1978. Fecha en que fue sancionada por el Rey Juan Carlos: 27/12/1978. http://www.lamoncloa.gob.es/NR/rdonlyres/79FF2885-8DFA-4348-8450-04610A9267F0/0/constitucion_ES.pdf. Fecha de consulta 12/12/2013. Art. 133.

tributaria. La única forma de poder desvincular o neutralizar esa sujeción es a través de una norma con rango de ley.

En España el sistema tributario se delega a la Comunidades Autónomas quienes tienen la facultad del establecimiento de sus propios tributos, siempre en respeto de lo que establece la Constitución. En la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas se establece en el artículo 6 que *“Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.”* y en el artículo 9 que *“Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos...”*. Es decir que en España la potestad de creación de nuevos tributos, siempre está sujeta a Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas, lo que limita de cierta forma la promulgación de nueva normativa.

Entonces en España si se evidencia que se respeta el principio de reserva de ley, pero ésta no es absoluta en el Órgano Legislativo central, ya que de conformidad a su forma de establecer el estado, existen Comunidades Autónomas que buscan su propia financiación, descentralizando al Estado en micro Estados, quienes determinan su presupuesto y la creación de tributos de ser necesario para el financiamiento de las obras públicas.

El artículo que pone el límite a la creación de exenciones es el artículo 8 de la Constitución Española, el que establece que *“Se regularán en todo caso por ley:...* d) *El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”*

¹⁹⁰ respetándose con esto los principios de legalidad y de reserva de ley. Toda exención debe de ser producida por la misma vía que la norma de sujeción; una norma de rango inferior no podrá desvincular la obligación tributaria del sujeto pasivo si no posee el mismo rango jerárquico. Entonces toda norma de exención, con sus excepciones según sea la forma que posea el Estado, deberá de ser

¹⁹⁰ Cortes Generales. *Ley general tributaria, Ley 58/2003*. Fecha de emisión: 17/12/2003. Sancionada por el Rey Juan Carlos. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20130627&tn=0> Fecha de consulta 12/12/2013. Art. 6.

producida por el ente autorizado para la creación, modificación o extinción de cargas tributarias.

4.7. Estados Unidos mexicanos.

Una realidad que se debe de tomar en cuenta al momento de comparar la Constitución Política de los Estados Mexicanos, es que dicho cuerpo normativo a diferencia de la mayoría de las Constituciones comparadas con anterioridad, es de 1917, debiéndose tomar las consideraciones respectivas en relación a lo establecido en el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Mexicanos. Dicho artículo establece que "*En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la (las, sic DOF 03-02-1983) prácticas monopolísticas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes.*"¹⁹¹ El contexto tanto político como económico de la región de Norteamérica era antimonopolista, casos como el de los Estados Unidos por desarticular el monopolio que tenía la Standard Oil y la corrupción que los grandes corporativos atraían.

Por eso el Congreso Constituyente establece en el artículo 28 anteriormente referido quedan terminantemente prohibida la práctica monopolística por lo que las leyes no pueden favorecer a ese tipo de empresas. En el artículo 115 refuerza a dicha norma y la lleva un poco más allá al establecer "*IV...c)... Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipio, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares.*"¹⁹²

Es por esa razón que el constituyente no prevé las exenciones como una medida razonable, el propio artículo menciona que están prohibidos los monopolios y por

¹⁹¹ Congreso Constituyente. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Fecha de emisión: 31/01/1917. Fecha de publicación 05/02//1917. <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/9.htm>. Fecha de consulta: 12/12/2013. .

¹⁹² *Ibid.* Art. 115.

ende se limita la facultad de crear exenciones a los Estados partes de la Federación Mexicana. El objetivo de limitar dicha facultad es el evitar a toda costa la proliferación de los monopolios y que los funcionarios encargados de la tributación no se vieran tentados con la corrupción que los monopolios atraían en esa época.

El único problema con este tipo de normativas tan taxativas, es que hoy en día las exenciones pueden ser utilizadas de mejor forma, con mejores razonamientos, como el fomento de la industria, la educación, la salud, que son de interés social y que el Estado debe de fomentar y respetar. Las exenciones como se identificó con anterioridad en la presente investigación, tienen la función delimitadora de la norma de sujeción, demarca de forma cuantitativa y cualitativamente al tributo, confiriendo beneficios a los sujetos u objetos que se necesitan y son de interés público.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos regula de manera expresa el principio de legalidad y el de reserva de ley, en el artículo 73 se establece que "*El Congreso tiene la facultad: XXXI. Para establecer contribuciones.*"¹⁹³ Siempre se sigue en la misma línea lógica de pensamiento y es confirmado por este artículo, las contribuciones deben de ser establecidas por normas con rango de ley.

Otro principio que se encuentra reflejado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el de la no confiscatoriedad y la capacidad contributiva, en el artículo 22 establece que "*No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete la autoridad judicial...*"¹⁹⁴ Este artículo evidencia la intención que tiene el Congreso Constituyente, al identificar que la aplicación de las cargas tributarias afectan también a los bienes de las personas, los que pueden ser ejecutados cuando una autoridad judicial en el ejercicio de su función jurisdiccional determine que dichos bienes son para el pago de multas o impuestos no pagados. Si bien este artículo regula de una forma que otras constituciones analizadas no lo

¹⁹³ *Ibid.* Art. 73.

¹⁹⁴ *Ibid.* Art. 22.

hacen al hacer la diferenciación entre la confiscatoriedad del tributo y la posible extinción de bienes a favor del Estado por el impago de las obligaciones tributarias.

El pago y el sostenimiento de las cargas tributarias están vinculados directamente al hecho generador. Si un tributo no impone cargas económicas excesivas que violenten la integridad del contribuyente ésta norma se le podrá denominar que no es confiscatoria, pero ante la situación que si un sujeto pasivo no pueda sufragar la carga económica que le impone la norma de sujeción se pondría en riesgo la integridad patrimonial de la persona. Es aquí donde las exoneraciones podrían jugar un papel decisivo para el establecimiento de la justicia de la carga tributaria. El problema con la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos es que no regula la posibilidad de otorgar una exoneración de la multa que sería la que la Administración Tributaria estaría exigiendo.

4.8. República de Argentina.

Siendo este país el último estudiado en el cuadro de cotejo identificado como Anexo 2, se evidencia que los criterios analizados en su mayoría no se encuentran contemplados, o estos merecen interpretaciones más extensas. En Argentina al igual que en España, las provincias establecen sus propios códigos tributarios y la Administración Federal únicamente se encarga de la recaudación de los impuestos nacionales además de la creación de reglamentos para la impartición de normas de carácter general para las provincias, quienes son los que están facultados para la creación de normas jurídicas.

Uno de los principios que si establece el artículo 4 de la Constitución Nacional de la República de Argentina es el de capacidad de pago y el de preferencia de ley. En dicho artículo hace referencia que "*El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, ... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General.*"¹⁹⁵ El

¹⁹⁵ El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina. *Constitución de la Nación Argentina No. 24.430*. Fecha de emisión: 15/12/1994. Fecha de publicación 3/01/1995. <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>. Fecha de Consulta. 12/12/2013.

artículo antes citado hace referencia al hecho que las cargas económicas que se pongan en razón de tributos o contribuciones serán repartidos de forma equitativa y proporcionalmente a la población en general, respetándose la capacidad de pago de los sujetos.

Además se puede inferir de este artículo que la tributación no será confiscatoria al establecer que es equitativa y proporcional, respetándose con esto la capacidad de pago de las personas. Un estudio que se puede hacer del Anexo 2, es que se refleja que en la Constitución de la Nación Argentina no se establece ningún tipo de exenciones. Siendo interesante el hecho que a diferencia de constituciones anteriormente analizadas, no otorga ningún tipo de exenciones a las Universidades u otro tipo de establecimientos dedicados a la educación, materiales utilizados en la comunicación social, medicamentos u otro tipo de suplementos necesarios para el desarrollo del país.

Siendo la forma más viable la instauración de exenciones tributarias para todo este tipo de actividades, sujetos y objetos no teniendo que hacer el desembolso del dinero y poderlo usar directamente para fomentar el desarrollo.

4.9. Comparación de los códigos tributarios.

Con anterioridad en el presente capítulo se han tratado básicamente con exclusividad a la regulación que poseen las Constituciones con una breve reseña sobre el contexto y su comparación en relación a los principios tributarios que son de importancia otorgar de validez a las exenciones. En el presente apartado lo que se analizará será el Anexo 4 del presente trabajo de investigación. El estudio que se hará a los códigos tributarios y su forma de regular las exenciones.

Al momento de examinar el Anexo 4 resalta el hecho que en la ley de Procedimientos Fiscales de Argentina no se contempla de forma específica a las exenciones. De conformidad con lo anteriormente argumentado en relación a la forma de organización de Argentina, esta ley sólo sirve como marco para todas las

provincias, es decir que su aplicación es en el sentido amplio, razón por la que no tiene en específico la regulación de las exenciones.

En relación a los otros cuerpos normativos que regulan la materia de las exenciones, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica lo puede explicar de la forma más sencilla, al establecer en el artículo 61 que la "*Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria.*"¹⁹⁶ Si bien hay variaciones en relación a los conceptos, en esencia todos los preceptos proporcionados por los códigos fiscales de los países en comparación son iguales. En el artículo 64 del Código Tributario de Nicaragua se establece que la "*Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva.*"¹⁹⁷

Es importante resaltar la palabra adicionada en este cuerpo legal, en relación a la dispensa de la obligación tributaria sustantiva, siendo la palabra sustantiva en referencia a la obligación principal que genera la norma de sujeción. En este artículo de forma específica regula que la obligación tributaria principal es la que queda liberada y por consiguiente al hacer un análisis lógico sobre esta definición y de conformidad a lo anteriormente relacionado en la presente investigación, si bien se neutraliza el efecto que produce la norma de sujeción al momento de la realización del hecho generador, no se dispensa de forma total a las obligaciones secundarias o formales.

Como bien lo establece el Código Tributario de la República de Honduras en el artículo 151, se definen estos dos ámbitos, la dispensa del pago de la obligación tributaria sin desvincular al sujeto beneficiado de la obligación secundaria. En dicho artículo se establece que "*La exención tributaria, legalmente efectuada, dispensa a los contribuyentes del pago respectivo tributo. La exención tributaria no exime sin*

¹⁹⁶ Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. *Código de normas y procedimientos tributarios, ley número 4755 y sus reformas*. Fecha de emisión: 03/05/1971. Fecha de publicación: 4/06/1971. Datos recogidos de la página oficial del Tribunal Supremo Electoral. <http://www.tse.go.cr/pdf/normativa/codigonormasyprocedimientos.pdf>. Fecha de consulta: 12/12/2013.

¹⁹⁷ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. "*Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley Número 562 y sus reformas*". http://www.tta.gob.ni/index.php?option=com_content&view=article&id=54:codigotributario&catid=40:marco-legal&Itemid=48. Fecha de consulta: 12/12/2013. Art. 64.

*embargo, al contribuyente o responsable de los deberes de presentar declaraciones, retener tributos..."*¹⁹⁸

De conformidad a los principios analizados y vistos con anterioridad referentes a la aplicación de las exenciones, en la Ley General Tributaria de España en el artículo 62 establece que *"La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y a si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a tercero y bajo qué condiciones."*

Este artículo lleva explícito lo que la doctrina establece en relación a las exenciones tributarias, que *"La teoría clásica sostiene que la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación."*¹⁹⁹ Otro elemento importante es lo que dispone el Código Tributario de Honduras en el artículo 153 que *"Las exenciones tributarias serán personalísimas."*²⁰⁰ Esa sería una adición importante al concepto proporcionado por Ramón Valdés, ya que la transferibilidad de una exención es imposible, por el hecho que un sujeto que es beneficiado de una exención no puede ceder su beneficio fiscal a otra persona, a no ser que dicho beneficio sea otorgado a un objeto o sujeto que pueda ser susceptible de ser transferido en propiedad a otra persona, como lo sería la venta de una sociedad a la que la ley le reconoce el beneficio fiscal.

El Código Tributario de la República de Guatemala ejemplifica de buena forma la reserva de ley que se requiere para la emisión de un beneficio fiscal, este está establecido en el artículo 3 de dicho cuerpo normativo el que expresa que: *"Materia Privativa. Se requiere la emisión de una ley para: ... 2. Otorgar exenciones,*

¹⁹⁸ Congreso Nacional de la República de Honduras. *Código tributario, Decreto Número 22-97, y sus reformas*. Fecha de la emisión de la reforma: 29/12/2004. Fecha de sanción 31/12/2004. <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf>. Fecha de Consulta 12/12/2013.

¹⁹⁹ Valdés Costa, Ramón. *Op. cit.* . Pág. 135.

²⁰⁰ Congreso Nacional de la República de Honduras. *Código tributario, Decreto Número 22-97, y sus reformas*. Fecha de la emisión de la reforma: 29/12/2004. Fecha de sanción 31/12/2004. <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf>. Fecha de Consulta 12/12/2013.

condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales..."²⁰¹ Siendo el único facultado para el establecimiento de leyes, en específico leyes en materia contributiva, en la República de Guatemala el Congreso de la República, según contenido en el artículo 239 de la Constitución Política. En los demás países analizados, si bien las constituciones o los códigos tributarios generales no establecen de forma taxativa dicha reserva de ley, siempre se hace referencia a la creación de las cargas tributarias a través de una norma con rango de ley.

²⁰¹ Congreso de la República de Guatemala. *Código tributario, Decreto 6-91 y sus reformas. Op. cit.* Art. 3.

CAPÍTULO 5. PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.

Las exenciones de las obligaciones tributarias han sido tratadas por la doctrina del Derecho Tributario de forma homogénea, si bien es cierto se evidenciaron dentro del presente trabajo de investigación ciertas discrepancias en cuanto a la forma de nominar y conceptualizar a las exenciones, así como el efecto que poseen. Se resalta la importancia que tienen las exenciones tributarias y los beneficios fiscales como herramientas para ser utilizadas por el legislador para desvincular y otorgar incentivos fiscales con el objeto de atraer inversión, desarrollo y empleo.

En Guatemala no existe gran cantidad de doctrina que evidencie de buena forma todas las características que tienen las exenciones así como su comparación con los principios fundamentales del Derecho Tributario. Para la elaboración del presente trabajo de investigación se utilizó la legislación guatemalteca como una referencia para hacer la comparación respectiva con la normativa extranjera, con el objetivo de determinar si existen diferencias en la forma de regularlo y el contexto que existe para la contemplación de beneficios fiscales.

En el presente trabajo de investigación se hizo una breve relación de hechos, en la forma en la que la sociedad se fue conformando desde sus inicios y la necesidad que tenían los pobladores antiguos de crear a un ente más grande que sirviera como facilitador del bien común y buscar la satisfacción de las necesidades colectivas. Es así como el Estado encuentra la única forma en la que podía financiarse para la satisfacción de las necesidades colectivas que era a través de la creación cargas económicas, es así como nace la tributación como la única vía para la financiación del Estado. Luego se hizo una breve reseña sobre la historia de la tributación en Guatemala con el objeto de entender la forma del ordenamiento jurídico actual y de las políticas económicas en materia tributaria que se han utilizado y si estas han sido efectivas para incrementar la recaudación, el desarrollo y en el otorgamiento de incentivos fiscales con el objeto de atraer inversión al país.

Es así como luego se confronta a la doctrina con el ordenamiento jurídico con el objeto de establecer si el mismo se apega a los criterios promulgados por la doctrina del Derecho Tributario moderno. El presente trabajo de investigación se inicia conceptualizando desde la perspectiva de la doctrina qué son los beneficios fiscales y qué propósito tienen este tipo de figuras fiscales que otorgan privilegios fiscales a determinados sujetos. Dentro de este género, beneficios fiscales, se encuentran las exenciones de las obligaciones tributarias, las exoneraciones, la no sujeción como una forma tácita de legislador de no regular determinados actos, entre otras figuras que conforman a los beneficios fiscales o tributarios.

Las exenciones tributarias están presentes dentro de la legislación guatemalteca en distintos cuerpos normativos tales como la Constitución Política de la República de Guatemala, que otorga beneficios fiscales a las universidades, a la seguridad social y a la educación, regula la forma de creación de las exenciones tributarias, y el código fiscal que brinda una perspectiva general sobre el concepto de las exenciones que debe de ser tomado en cuenta para la promulgación de nuevos tributos.

Es así como se inicia haciendo una conceptualización básica sobre las exenciones tributarias, identificando que las exenciones tributarias son una excepcionalidad dentro de la generalidad a la que se le debería de aplicar la norma de sujeción. Se analizó el efecto desvinculante que poseen las exenciones tributarias en relación a la obligación creada por la norma de sujeción, siendo ésta la característica típica de las exenciones tributarias que la diferencian de otros beneficios fiscales.

Para lograr hacer una comparación y ser precisos en relación a la forma de regulación dentro de la legislación nacional y la internacional de las exenciones tributarias, se elaboraron cuatro cuadros de cotejo. En el primer cuadro de cotejo identificado como Anexo 1, se seleccionaron varios cuerpos normativos que reflejaran la realidad histórica que tenía Guatemala dentro de sus diferentes fases, para el efecto se utilizaron como unidades de análisis la Constitución de la República Federal de Centroamérica del año 1824, Constitución Política del Estado de Guatemala del año 1825, Acta Constitutiva de la República de Guatemala del

año 1851, Ley Constitutiva de la República de Guatemala del año 1879, Constitución de la República de Guatemala del año 1945, Constitución de la República de Guatemala del año 1956, Constitución de la República de Guatemala del año 1965 y la Constitución Política de la República de Guatemala del año 1985.

Dentro de ese cuadro de cotejo se reflejó la evolución que tiene el Derecho Tributario y cómo a través del tiempo se van tomando en cuenta a los beneficios fiscales como una forma de coadyuvar a la sociedad a ser más productiva. Dentro de dicho cuadro de cotejo se refleja la forma de regulación y desde qué momento se empiezan a concebir inmunidades tributarias a determinados sujetos, es así como se evidencia que desde la Constitución Política de la República de Guatemala del año 1956 se contemplan las primeras exenciones tributarias dentro de la norma superior dentro del ordenamiento jurídico.

Es así como, en cada uno de los dos cuerpos normativos posteriores a la Constitución de 1956, se regula de mejor forma a las exenciones tributarias, utilizando a los principios de igualdad tributaria, de generalidad, capacidad contributiva entre otros criterios como fundamentales para la creación de beneficios tributarios y que éstos no sean arbitrarios. Así mismo se evidencia la evolución que ha tenido la forma de regulación y el incremento en el otorgamiento de beneficios fiscales a distintos sujetos que son de interés nacional.

En el segundo cuadro de cotejo, identificado como Anexo 2 se analizaron las constituciones de los países en comparación. Tomando como criterios la forma de regulación de las exenciones tributarias y si reconocían dentro de los cuerpos normativos beneficios fiscales para un grupo determinado. Es así como se evidencia que en la Constitución Nacional Argentina no regula de ninguna forma a las exenciones en comparación con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917 que prohíbe la constitución de exenciones tributarias por reconocerlas como prácticas monopolísticas y ese tipo de empresa está totalmente limitada para que no existan. En comparación con las demás unidades de análisis que si regulaban de cierta forma a las exenciones tributarias, teniendo enfoques distintos tales como la educación, los templos y entidades religiosas que se dedican

a la caridad, la protección del patrimonio familiar. En la Constitución Política de la República de Nicaragua establece exenciones concretas en la importación de bienes para la producción, la educación, libros y medicamentos de consumo humano.

En cuanto a la forma de regular el Principio de Legalidad al igual que el principio de Reserva de Ley en materia tributaria, se encontró que todas las Constituciones Políticas con excepción de la Constitución Nacional Argentina regulaban de forma concreta la reserva de ley para la emisión de normas tributarias, y que dichas disposiciones deben estar contenidas dentro de una ley. Asimismo se analizó la regulación del Principio de Capacidad Contributiva, evidenciándose que dentro de la Constitución Política de El Salvador no regula de forma alguna el principio de capacidad en materia tributaria, por lo que se sujeta únicamente a lo que establece su código fiscal. Los demás países reconocen que los tributos no pueden ser confiscatorios y deben de proteger a la persona.

Dentro del mismo cuadro de cotejo, Anexo 2, se trató de encontrar si las constituciones hacían la diferenciación de conceptos entre exenciones y exoneraciones tributarias, demostrándose que la única que proporcionaba un concepto sobre exoneraciones era la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 183, al establecer las funciones que tiene el Presidente de la República y dentro de una de ellas la de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes. Esto denota que hay una diferenciación sustancial de ambos conceptos, las exenciones neutralizan el efecto de la obligación principal y las exoneraciones recaen sobre las obligaciones accesorias como las multas y recargos, pero no se le otorga al Presidente de la República el poder de otorgar exenciones tributarias siendo el único facultado para dicha actividad el Congreso de la República.

Para hacer un análisis al ordenamiento jurídico se realizó el estudio de los códigos tributarios que han existido en la República de Guatemala, para el efecto se realizó el cuadro de cotejo de los códigos tributarios en el Anexo 3 de la presente investigación. Tomándose en consideración que solo existen dos unidades de

análisis por la falta de legislación que ha existido en Guatemala sobre la reglamentación de los procedimientos fiscales, se resalta el hecho que en el Código Fiscal de la República de Guatemala de 1881 sólo contemplaba cuestiones generales de la tributación y no en sí lo que el código tributario de la República de Guatemala decreto seis guion noventa y uno contempla de mejor forma todos los conceptos y las figuras del Derecho Tributario moderno. Reflejándose en este cuerpo normativo la modernidad del Derecho Tributario, regulando todos los ámbitos materiales y administrativos que la tributación actual utiliza como pilares fundamentales para la recaudación.

En la comparación entre la legislación de la República de Guatemala y la legislación internacional, se elaboró un cuadro de cotejo utilizando las constituciones vigentes de los países en comparación, para el efecto estas unidades de análisis fueron: Constitución Política de la República de Guatemala de 1985, Constitución Política de la República de Honduras Decreto 131, Constitución Política de la República de El Salvador Decreto No. 38, Constitución Política de la República de Nicaragua, Constitución Política de la República de Costa Rica, Constitución Española, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Constitución Nacional de Argentina número 24.430.

Era necesario realizar el análisis comparativo de la forma en la que las leyes ordinarias regulan los principios fundamentales de la tributación que se aplican a las exenciones tributarias y confrontarlas con la doctrina. Para obtener un resultado homogéneo se utilizaron los mismos indicadores de comparación para las constituciones de Guatemala, las constituciones de los países en comparación y los códigos tributarios, teniendo la única diferencia la interpretación analógica. Para realizar el análisis de los códigos tributarios se elaboró el cuadro de cotejo identificado Anexo 4, en el que se utilizaron como unidades de análisis a los siguientes: Código tributario de la República de Guatemala Decreto 6-91 y sus reformas, Código tributario de la República de Honduras Decreto Número 22-97 y sus reformas, Código tributario de la República de El Salvador Decreto 230, Código tributario de la República de Nicaragua Ley Número 562, Código tributario de la

República de Costa Rica Ley Número 4755, Ley General Tributaria de España Ley 58/2003, Código Fiscal de la Federación de México y sus reformas y la ley de Procedimientos fiscales de Argentina Decreto 821/98.

El objetivo que se tenía para la realización de estos cuadros de cotejo de los cuerpos normativos analizados dentro del presente trabajo de investigación, fue el de elaborar un cotejo del ámbito constitucional y la configuración de las normas ordinarias. El objetivo de la confrontación era para hacer un análisis tanto temporal como legislativo en relación a lo que la doctrina ha establecido acerca de la forma y las características de las exenciones tributarias. El otro objetivo era el de determinar si existe un criterio uniforme en relación a la regulación de las exenciones tributarias dentro de las unidades de análisis así como la forma de creación de dichas normas y si todas o la mayoría sustentaban la naturaleza jurídica a los principios fundamentales la tributación en relación a las exenciones.

En el aspecto temporal se identificó en el presente trabajo que la doctrina sustenta que el Derecho Tributario va evolucionando conjuntamente con las legislaciones. Por lo que se toma en cuenta que en 1917 la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no contempla varios presupuestos modernos del Derecho Tributario, y no tenía regulado el otorgamiento de exenciones tributarias por concebirse que éstas podían ser arbitrarias y podrían fomentar los monopolios que en esa época estaban prohibidos.

Los indicadores utilizados en los cuadros de cotejo están enfocados en la forma en la que se regulan las exenciones tributarias dentro de la legislación, y cómo el principio de legalidad se aplica a las exenciones tributarias. Para el efecto se llegó a la conclusión a través del análisis que la Constitución Nacional de Argentina refleja el desinterés de utilizar a los beneficios tributarios y tampoco contempla el otorgamiento de exenciones tributarias. Se debe de entender de igual forma que la Constitución Nacional Argentina regula de manera general para las provincias, y es allí donde las provincias tomarán las decisiones del otorgamiento de beneficios fiscales según sean las necesidades. De esta forma se puede determinar que si bien la Constitución no contempla normativa alguna sobre beneficios fiscales,

delega en las provincias la potestad de creación de normas tributarias, y son ellas las que deben de determinar de mejor manera la forma de dichos cuerpos normativos.

Cabe mencionar que las Constituciones de Guatemala, Honduras y Nicaragua regulan exenciones tributarias otorgadas al sector de la educación, medicamentos, seguridad social. Es evidente que la intención que tenía el legislador constitucional al contemplar dentro del texto constitucional inmunidades tributarias era el de reconocer aspectos fundamentales para el desarrollo de la sociedad y con esto ninguna otra norma de rango inferior podría derogar o cambiar el beneficio otorgado. Algo que cabe analizar es que las exenciones tributarias constitucionales o inmunidades tributarias como la doctrina las nomina, se otorgan a perpetuidad o hasta que la constitución deje de surtir efecto por alguna situación política que se dé, debido a que las características que tienen los sujetos beneficiados no puede cambiar y son de interés primario para el Estado regular y subsidiar esos aspectos de la sociedad que son en pro de la misma.

Lo que cabe resaltar es que no en todas las constituciones se contemplan o no se desarrollan de forma extensa los beneficios fiscales y las exenciones tributarias. Por lo general se debe de interpretar de forma extensiva la norma constitucional para determinar que la única forma para la creación de una norma tributaria que crea una carga contributiva es a través de una norma jurídica con rango de ley y de igual forma se requiere de una norma con el mismo rango legal para poder desvincular, exenciones tributarias o beneficios fiscales, la obligación que lleva implícita la norma de sujeción.

En cuanto al concepto legal de las exenciones tributarias dentro del ordenamiento jurídico, se evidencia que en Argentina tanto en su Constitución, como en su código fiscal denominado Procedimientos Fiscales de Argentina no regula las exenciones tributarias o los beneficios tributarios. Este tipo de falta de regulación se puede deber a la forma de organización del Estado.

En relación a las demás unidades de análisis de los códigos tributarios, regulaban de forma distinta pero en similar condición y espíritu a las exenciones tributarias. En el Código tributario de Honduras se establece, a diferencia de los demás cuerpos normativos, que el sujeto beneficiado por la norma de exención tributaria está desvinculado de la obligación de pago de la deuda tributaria por la realización del hecho generador pero sigue siendo responsable de presentar las declaraciones formales ante la Administración Tributaria.

En la presente investigación se hizo el análisis sobre lo que señala la doctrina en relación a la vinculación de las formalidades como requisito esencial para el otorgamiento de exenciones tributarias. Es así como en el indicador del anexo 4, referente a la comparación de los códigos tributarios, se evidencia que el Código Tributario de Honduras establece que la Administración Tributaria requiere de la presentación de declaraciones fiscales que le sirvan para determinar si el sujeto pasivo sigue siendo beneficiario de la norma de exención o si su situación jurídica que le reconocía el beneficio tributario ha cambiado.

Los únicos sujetos que se pudieron identificar que se encuentran exentos de presentar declaraciones ante la Administración Tributaria son de derecho internacional público, para los que existe la posibilidad de no cumplir con los formalismos de las declaraciones fiscales ante la Administración Tributaria por ser cuerpos diplomáticos que se encuentran en relación de reciprocidad internacional.

El segundo indicador utilizado fue el principio de legalidad, buscándose si existe regulación específica sobre la aplicación del principio de legalidad y las exenciones. Por lo general todas las constituciones analizadas contemplan dentro de su regulación el principio de legalidad pero no todas regulan de manera determinada el proceso de creación de exenciones tributarias. Pudiéndose establecer que la Constitución Política de Guatemala hace un trabajo excepcional regulando de manera rigurosa y específica todos los requisitos que necesita una norma jurídica tributaria, estableciendo que le corresponde al Congreso de la República la creación de las bases de recaudación e indicando que el principio de legalidad es un requisito *sine qua non* para las exenciones tributarias. Asimismo dentro del mismo artículo

239 establece valores que son fundamentales para el libre desenvolvimiento de la sociedad como lo es la equidad y la justicia tributaria. Las exenciones tributarias pueden ser mecanismos utilizados por el Congreso de la República para implementar estos dos valores, delimitando el campo de acción de la norma jurídica de sujeción que crea cargas contributivas debiendo reconocer beneficios tributarios a aquellos grupos que no están en igualdad de condiciones.

En el cuadro de cotejo de los códigos tributarios se debe de resaltar que el principio de legalidad está regulado en la mayoría de legislaciones como un requisito esencial para la validez de una exención tributaria. La doctrina ha destacado el hecho que para la existencia de una norma de exención es de suma importancia la observancia del principio de legalidad. Cabe resaltar la forma en la que el Código Tributario de Honduras regula la competencia exclusiva del Congreso Nacional para el otorgamiento de exenciones tributarias a través de leyes tributarias y no pudiendo ser objeto de la potestad reglamentaria, cumpliéndose con esto lo establecido por la doctrina.

También se utilizó el indicador de la reserva de ley, al igual que en el principio de legalidad el principio de reserva de ley se enfocaba en el sentido de evidenciar si existía la regulación que sólo mediante una norma con rango de ley se puede un crear tributo. El análisis que se desprende de los cuadros de cotejo es que al igual que en el principio de legalidad, ambos principios se encuentran directamente vinculados y por lo general un artículo conlleva al otro principio. Este principio se encuentra regulado en todos los códigos a excepción de los códigos tributarios de España y Argentina, siendo dos países que delegan potestades tributarias a comunidades autónomas o provincias. Debiéndose entender que ambos códigos son de aplicación general.

Como se ha indicado las exenciones tributarias son una excepcionalidad que contempla el Legislador Tributario, es así como se hizo el análisis del principio de igualdad. Para que una norma de exención pueda ser tomada en cuenta y no viole principios constitucionales, debe de observar al principio de igualdad, ya que como la doctrina ha establecido, no se pueden reconocer beneficios fiscales que sean

arbitrarios y que la excepcionalidad de la aplicación general sea debidamente justificada con el objeto de no vulnerar los derechos de igualdad ante la ley de otras personas.

El objetivo de utilizar como indicador al principio de igualdad, era el de hacer el análisis sobre si se regulaba debidamente dentro de todos los cuerpos normativos la igualdad legal, con esto vincularlo a las normas jurídicas tributarias y establecer lo que la doctrina ha indicado sobre este principio. La doctrina ha señalado que si se le vincula a la generalidad a soportar a una carga tributaria pero se exceptúa a un grupo minoritario el elemento de justificación del beneficio debe estar apegado al principio de igualdad entre sujetos en desigualdad de condiciones, ya que si se reconocieran beneficios fiscales entre sujetos en igualdad de condiciones se podría hablar de *dumping fiscal*, perjudicando de manera injustificada al sujeto pasivo vinculado a soportar la carga económica contributiva.

Asimismo se utilizó el indicador de la exoneración para hacer la diferenciación de las exenciones tributarias. De conformidad con la doctrina las exoneraciones son las que se le otorgan al Poder Ejecutivo para desvincular al sujeto pasivo de las obligaciones secundarias originadas por la deuda tributaria. Es así como al Poder Ejecutivo se le da la facultad de poder exonerar de multas, recargos entre otro tipo de cuestiones secundarias sobrevenidas por el incumplimiento de la deuda principal. Es decir que al Poder Ejecutivo no se le delega la facultad de emitir exenciones tributarias, sólo la facultad de eximir los elementos accesorios a la obligación principal. En el Código Tributario de Guatemala se ejemplifica de forma específica en el artículo 75 que las infracciones tributarias se extinguen por exoneraciones o condonaciones y en cumplimiento de lo establecido en el artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala, estableciendo que el Presidente de la República es el único facultado de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes no haber cumplido con los términos legales a los que está vinculada la deuda tributarias. Siendo ésta la única Constitución que dentro de las analizadas, que regula de manera específica a las exoneraciones de los elementos accesorios de la obligación tributaria principal.

Cabe resaltar que en la mayoría de legislaciones comparadas no contemplan de forma específica a las exoneraciones o las confunden con exenciones tributarias. En el artículo 54 del Código Tributario de Nicaragua establece que la exoneración es un beneficio o privilegio establecido por ley por el que un hecho generador no está afecto a un tributo, siendo este el concepto de las exenciones tributarias anteriormente analizadas y cotejadas por las distintas legislaciones en comparación. De forma diferente regula el Código Tributario de El Salvador, ya que establece en el artículo 6 que se requiere de la emisión de una ley para el otorgamiento de exenciones, exoneraciones o deducciones de cualquier tipo de beneficio fiscal, viéndose que en dicho país no se le otorga la potestad al Poder Ejecutivo de exoneración, siendo el único facultado para la emisión de una exoneración o beneficio fiscal el Órgano Legislativo, siendo ésta una ligera variación sobre el concepto de las exoneraciones y sobre la competencia que posee el Legislativo en materia tributaria.

El último indicador utilizado en el cuadro de cotejo de los códigos tributarios (anexo 4) fue a la interpretación analógica. De conformidad con la doctrina la interpretación analógica se encuentra únicamente regulada en materia administrativa y no en cuanto a la materia tributaria, ya que establecen varios autores que por medio de la analogía no se puede vincular o desvincular de una carga tributaria a un sujeto, pues se vulnera tanto el interés del Estado como sujeto activo y al contribuyente como sujeto pasivo, si se violaran los principios de legalidad, certeza jurídica, entre otros que establecen que una norma tributaria debe de contener de forma precisa todos los elementos constitutivos de la relación jurídica tributaria.

Se estableció que existe un criterio negativo en la legislación de los países comparados en los cuadros de cotejo en relación a la utilización del sistema de interpretación analógica, quedando establecida la premisa propuesta por la doctrina que para el otorgamiento de beneficios tributarios el sistema de integración analógica queda descartado por el hecho que no se pueden crear ni desvincular cargas tributarias sin una norma que sea clara y específica, no pudiéndose hacer

ningún tipo de interpretación más que el que la doctrina acepta como formas usuales de interpretación de normas jurídicas tributarias materiales.

Asimismo se puede resaltar la evolución del derecho tributario dentro de la legislación Guatemalteca, dentro de los cuerpos normativos comparados (anexo 1 y 3) se refleja directamente en la legislación guatemalteca, pudiéndose constatar que desde la Constitución de la República de 1956 se empieza a reflejar el interés de regular de forma más clara y específica la tributación en Guatemala, garantizándose principios y valores a los ciudadanos que se traduce en certeza jurídica que evidencia la buena técnica legislativa en los cuerpos normativos.

Es así como se ha establecido y se ha cumplido con el objetivo general de establecer cuál es el concepto y la forma de estructurarse de las exenciones de las obligaciones tributarias en el Derecho Tributario guatemalteco.

Asimismo se cumplió con la segunda parte del objetivo general, al realizarse el análisis desde el punto de vista doctrinario y el derecho positivo vigente en Guatemala, siendo notoria la influencia que existe en la legislación guatemalteca de la doctrina en materia tributaria y en específico en relación a las exenciones tributarias, las que se encuentran reguladas de manera armoniosa con la doctrina, evidenciándose de la buena técnica legislativa que ha tenido el Órgano Legislativo en crear de modo extensivo en los cuerpos normativos analizados. De igual forma se establecieron los efectos que producen las exenciones de las obligaciones tributarias y su distinción que existen con otras figuras derecho tributario tales como la no sujeción y la exoneración.

Para cumplir con el objetivo general se definieron objetivos específicos para poder determinar cada uno de los aspectos que conformaban al objetivo general, utilizando los objetivos específicos como una forma de guiar al trabajo de tesis y cumplir con la meta propuesta, para el efecto el primer objetivo específico fue: "Identificar qué tipos de exenciones tributarias existen actualmente en el Derecho Tributario vigente en Guatemala, cuál es su función y la razonabilidad de su existencia." Se realizó el capítulo segundo en el que se establecían todos los hechos

constitutivos de las exenciones tributarias identificando tanto conceptual como legalmente a las exenciones tributarias, así como las características que poseen las exenciones tributarias. De igual forma se identificaron las finalidades por las cuáles el legislador tributario toma en cuenta a las exenciones tributarias como una herramienta para el otorgamiento de beneficios fiscales a favor del elemento objetivo que tiene dicha norma jurídica.

Se identificaron ocho clases de exenciones tributarias, cada una siendo comparada con algún concepto legal proporcionado por la legislación guatemalteca con el único objetivo de establecer si dichas clasificaciones son tomadas en cuenta por el legislador al momento del otorgamiento de exenciones tributarias. Un tema que se abordó en distintas partes de la tesis fue en el objetivo específico de "Identificar la diferencia que existe entre las exenciones de las obligaciones tributarias con la no sujeción, exoneración y otros beneficios fiscales dentro del margen de la aplicación de las obligaciones tributarias." Pudiéndose determinar desde varios puntos de vista la diferencia que existe entre estas figuras y las exenciones tributarias. Estos puntos de vista abordados fueron clarificados de mejor forma por los cuadros de cotejo que tenían como indicador la forma de regulación de las exenciones tributarias y a las exoneraciones, con el único fin de establecer la diferencia tanto conceptual como legal y la forma de manifestación de cada una de estas dos figuras tributarias.

Dentro del capítulo segundo se abordaron de forma específica a las diferencias sustanciales que existen entre las exenciones tributarias, la figura de la no sujeción como la libertad de acción que tienen los contribuyentes y las exoneraciones como figuras diferenciadas tanto en los efectos que producen como en la forma de manifestación de las mismas con las exenciones tributarias.

Y por último se planteó el objetivo específico que establecía "Realizar una comparación conceptual y legal, aplicando la doctrina del Derecho Tributario para determinar sus disposiciones entre exenciones de las obligaciones tributarias dentro del derecho Guatemalteco y los países en comparación." Es así como se elaboró el último capítulo, enfocado exclusivamente para la realización del análisis doctrinario en comparación con los cuerpos normativos utilizados dentro de los cuadros de

cotejo (anexo 1, 2, 3 y 4), reflejándose en ellos la forma de regulación y si existe alguna diferencia sustancial entre los países de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España. Se hizo un análisis de las Constituciones utilizadas como un marco referencial de las distintas épocas por las que Guatemala ha pasado, reflejándose en ellas la evolución que ha tenido el derecho interno en materia tributaria y reflejan la influencia que ha tenido en la norma *non plus ultra*.

Se abordaron los países en comparación con el objetivo de poder hacer una comparación legal entre las distintas constituciones utilizadas y los códigos tributarios generales de cada uno de los países, dando como resultado positivo para poder hacer una distinción de la forma de manifestación en los cuerpos normativos analizados.

En consecuencia de todo lo anteriormente expuesto y analizado dentro de la presente investigación, se puede decir que se cumplieron con todos los objetivos, tanto el objetivo general como los específicos, y se respondió la pregunta que originalmente se tenía planteada de la presente investigación: ¿Cuál es el concepto doctrinario de las exenciones de las obligaciones tributarias, la clasificación de las exenciones así como la diferencia que existe entre las exenciones con otras figuras afines, la forma de regulación de las exenciones en las legislaciones de Guatemala, los países de Centroamérica, México, Argentina y España?

Es así como ha quedado respondida la pregunta que se planteó, a través de los primeros cuatro capítulos aunados a los instrumentos utilizados para hacer la comparación legislativa entre los países, así como en el presente capítulo en el que se analizaron todos y cada uno de los aspectos propuestos por la pregunta de investigación. Ya que ahora ya se conocen de forma extensa: la conceptualización de las exenciones tributarias, sus clasificaciones y tipologías que se pudieron identificar, comparadas con los principios tributarios y todos los elementos que conllevan para la efectiva aplicación de las normas de exención. Asimismo se realizó el análisis debido para hacer la distinción entre qué son los beneficios tributarios, las exenciones tributarias, la no sujeción del tributo y las exoneraciones.

Haciéndose una comparación entre las exenciones tributarias y las exoneraciones y sus distinciones fundamentales.

REFERENCIAS.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Calvo Ortega, Rafael. *Curso de derecho financiero I, Derecho Tributario parte general*. España. Editorial Civitas. 1982.
2. Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen II. Derecho Tributario*. Madrid, España. Editorial Tecnos. 1994.
3. Casás, José Osvaldo; García Belsunce, Horacio A. *Estudios de derecho constitucional tributario*. Argentina. Ediciones Depalma. 1994.
4. Compañ, María del Carmen, y otros. *Colección Panorama del Derecho Mexicano; Derecho Financiero*; México, Mcgraw-Hill Interamericana Editores, S. A. De C. V; 1997.
5. De Araujo Falcao, Amílcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Argentina, Editorial Depalma. 1964.
6. De la Garza, Sergio Francisco. *"Derecho Financiero Mexicano"*. México. Editorial Porrúa. 2008. Vigésima Octava Edición.
7. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México. Editorial Limusa, S.A de C.V Grupo Noriega editores. 1998.
8. Derrida, Jaques. *Fuerza de la Ley. "El fundamento místico de la autoridad"*. España. Editorial Tecnos. 2010. Segunda Edición, reimpresión 2010.
9. Fernández de Soto Blass, María Luisa. *Practicum de Derecho Tributario Español*. Madrid, España. Editorial DYKINSON, S.L. 2005.
10. García Belsunce, Horacio A. *Estudios de derecho constitucional tributario"* Argentina. Ediciones Depalma. 1994.
11. García Vizcaíno, Catalina; *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas Tomo I Parte General*; Buenos Aires, Ediciones Depalma. 1996;
12. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1973. Segunda Edición.
13. Jarach, Dino. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires. Abeledo Perrot. 1971. Segunda Edición.

14. López Ribas, Silvia; Sanz Gadea. *La Política Fiscal en Guatemala. Impuestos y Administración Tributaria en Guatemala*. Guatemala. Artgrafic de Guatemala. 1999.
15. Luqui, Juan Carlos. *Derecho Constitucional tributario*. Argentina. Ediciones Depalma. 1993.
16. Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*. México D.F. McGraw-Hill. 2000. Segunda Edición.
17. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México, Editorial Porrúa, S.A. 1991. Décima edición.
18. Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México. Editorial Universitaria Potosina. 1997.
19. Martínez Lafuente, Antonio. *Derecho Tributario, Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*. Madrid, España. Ediciones Civitas. 1985.
20. Mazz, Addy. *Curso de Derecho Financiero y Finanzas Tomo I, Volumen II*. Montevideo, Uruguay. Fundación de Cultura Universitaria. 2007. Tercera Edición.
21. Monterroso, Gladys. *Fundamentos Tributarios*. Guatemala. Comunicación Gráfica G&A. 2009. Tercera Edición.
22. Pérez de Ayala, José Luis; González. Eusebio. *Curso de Derecho Tributario Tomo I*. España. Editorial de Derecho Financiero/Editoriales de Derecho Reunidas. 1978. Segunda Edición.
23. Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario Parte General*. Madrid, España. Editorial Civitas, Sociedad Anónima. 2001.
24. Rescia De de la Horra, Clara. *Doctrina Judicial Tributaria Comentada Tomo 4*. Argentina. EDITORIAL JURIS. 2000.
25. Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. México. Industria Editorial Mexicana. 1986.
26. Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*; Argentina; Editorial La Ley S.A. 2002.
27. Salinas Arrambide, Pedro. *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario. Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos Volumen XII*. México. Tribunal Fiscal de la Federación. 1993.
28. Sol Juárez, Humberto. *Derecho Fiscal*. México. Red Milenio S.C. 2012.

29. Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional tributario*. Argentina. LexisNexis Argentina. S.A. 2007. Tercera edición.
30. Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Argentina. Ediciones Depalma. 1992.
31. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Argentina, Editorial Ediciones Palma, 1994. 5ed.
32. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 2001. Séptima Edición, ampliada y actualizada.
33. Zavala Ortiz, José Luis. *Manual De Derecho Tributario*. Chile, Editorial Jurídica Cono Sur Ltda. 1998.

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

1. Acta Constitutiva de la República de Guatemala, del año 1851. Datos recogidos de la página de la Biblioteca Electrónica de la Universidad Nacional de México. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2210/13.pdf>. Fecha de consulta. 20/10/2013.
2. Asamblea Constituyente. *Constitución de la República de El Salvador No. 38 y sus reformas*- Fecha de emisión: 15/12/1983. Fecha de publicación: 16/12/1983. <http://www.pgr.gob.sv/documentos/constituciondelarepublica.pdf>. Fecha de Consulta 7/11/2013
3. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. *Código de normas y procedimientos tributarios, ley número 4755 y sus reformas*. Fecha de emisión: 03/05/1971. Fecha de publicación: 4/06/1971. Datos recogidos de la página oficial del Tribunal Supremo Electoral. <http://www.tse.go.cr/pdf/normativa/codigonormasyprocedimientos.pdf>. Fecha de consulta: 12/12/2013.
4. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala y sus Reformas. Fecha de Emisión: 30/05/1985. Datos Recogidos de la Página Oficial del Tribunal Supremo Electoral de la República de Guatemala. [http://www.tse.org.gt/descargas/ConstitucionPolitica de la Republica de Guatemala.pdf](http://www.tse.org.gt/descargas/ConstitucionPolitica%20de%20la%20Republica%20de%20Guatemala.pdf). Fecha de consulta 26/06/2013. Fecha de consulta. 12/12/2013.
5. Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Honduras. Decreto No. 131. Y sus reformas*. Fecha de emisión: 11/01/1982. Fecha de Publicación: 11/01/1982. Datos recogidos de la página de la

- Organización Mundial de la Propiedad Intelectual. <http://www.wipo.int/wipolex/es/details.jsp?id=2137>. Fecha de consulta: 13/11/2013.
6. Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Costa Rica*. Fecha de emisión. 7/11/1949. Fecha de publicación: 8/11/1949. <http://www.constitution.org/cons/costaric.htm>. Fecha de consulta 2/01/2014.
 7. Asamblea Nacional de la República de Nicaragua. "*Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley Número 562 y sus reformas*. http://www.tta.gob.ni/index.php?option=com_content&view=article&id=54:codigotributario&catid=40:marco-legal&Itemid=48. Fecha de consulta: 12/12/2013.
 8. Asamblea Nacional. *Constitución Política de la República de Nicaragua*. Fecha de emisión: 10/11/1986. Fecha de publicación: 30/04/1987. http://www.wipo.int/wipolex/es/text.jsp?file_id=228190. Fecha de consulta: 11/09/2013.
 9. Carbonell, Miguel y Pedroza de la Llave, Susana Thalía. *Elementos de la Técnica Legislativa*; Serie documentaria jurídica numero 44; México, Universidad Nacional Autónoma de México. 2000; <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/21/tc.pdf>; Página Visitada 4/06/2013
 10. Congreso Constituyente. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Fecha de emisión: 31/01/1917. Fecha de publicación 05/02/1917. <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/9.htm>. Fecha de consulta: 12/12/2013.
 11. Congreso de la República de Guatemala. *Ley Del Impuesto Al Valor Agregado Decreto Número 27-92 y sus Reformas*. Fecha de emisión 9/04/1992. Fecha de publicación 7/05/1992. Consultado de la Página oficial de la Superintendencia de Administración Tributaria de la República de Guatemala. http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_download/635-decreto-27-92-del-congreso-de-la-republica.html. Fecha de consulta 07/07/2013.
 12. Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario Decreto Número 6-91 Y Sus Reformas*. Fecha de Publicación el día nueve de enero de mil novecientos noventa y uno. Datos Recogidos de la Página oficial de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). sat.gob.gt/sitio/.../632-decreto-6-91-del-congreso-de-la-republica-. Fecha de consulta 25/06/2013.
 13. Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, y sus Reformas, Decreto Número 29-89*. Fecha de promulgación, 13/06/1989. <http://www.sat.gob.gt/sitio/index.php/duanas/30-legislaci-normativa-aduanera/56-decreto-29-89-ley-de-fomento-y-desarrollo-de-la-actividad-exportadora-y-de-maquila.html>. Fecha de Consulta 21/11/2013.

14. Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26-92 y sus Reformas*. Fecha de Emisión. 9/05/1992. <http://pdba.georgetown.edu/parties/guate/leyes/decreto26-92.doc>. Fecha de consulta. 12/12/2013.
15. Congreso de la República de Guatemala. *Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98 y sus Reformas*. Fecha de emisión 26/02/1998. Fecha de publicación 18/3/1998. Consultado de la página oficial del Ministerio de Finanzas de la República de Guatemala. <http://portalgl.minfin.gob.gt/Descargas/Documents/Ley%20de%20Impuesto%20%C3%9Anico%20Sobre%20Inmuebles.pdf>. Fecha de consulta 07/07/2013.
16. Congreso Nacional de la República de Honduras. *Código tributario, Decreto Número 22-97, y sus reformas*. Fecha de la emisión de la reforma: 29/12/2004. Fecha de sanción 31/12/2004. <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf>. Fecha de Consulta 12/12/2013.
17. Constitución de la República de Guatemala de 1956, datos recogidos de la página del Ministerio de Economía de Guatemala. <http://www.minex.gob.gt/ADMINPORTAL/Data/DOC/20100930181956036Consti1956.VerArt,1transi.Pag49.pdf>. Fecha de consulta 15/09/2013.
18. Constitución de la República de Guatemala del año 1945. Datos recogidos de la página oficial del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República de Guatemala. <http://www.minex.gob.gt/adminportal/data/doc/20100930181913223consti1945.verart11transitorio.pag.46.pdf>. Fecha de consulta. 12/12/2013.
19. Constitución de la República Federal de Centroamérica, del año 1824. Datos recogidos de la página de de la Universidad Nacional de México. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1541/9.pdf>. Fecha de consulta 20/06/2013. Fecha de consulta. 12/12/2013.
20. Constitución Política de la República de Guatemala, del año 1965. <http://www.minex.gob.gt/adminportal/data/doc/20100930182101427consti1965.art.1transi.pag.65.pdf>. Fecha de Consulta; 15/09/2013.
21. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Sentencia de Constitucionalidad de los Expedientes Acumulados 1060-2003 y 1064-2003*. Citando la sentencia de fecha 6 de agosto de 1991, expediente 34-91. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx> Fecha de consulta. 12/12/2013.
22. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Sentencia de Constitucionalidad de los Expedientes Acumulados 145-2011 de fecha 20 de marzo de 2012*. Citando la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995, Expediente 167-95. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx> Fecha de consulta. 12/12/2013.

23. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. *Sentencia de Inconstitucionalidad de Carácter General, de fecha 19 de junio de 2013, Expediente 2213-2011*. <http://www.cc.gob.gt/sjc/frmConsultaW.aspx> Fecha de consulta. 12/12/2013.
24. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Sentencia de fecha veintiuno de junio de mil novecientos noventa y seis, expediente 682-96. Consultado de la Gaceta Constitucional en forma electrónica, con fecha de consulta 20/10/2013.
25. Cortes Generales. *Constitución Española*. Fecha de aprobación 31/10/1978. Fecha en que fue sancionada por el Rey Juan Carlos: 27/12/1978. http://www.lamoncloa.gob.es/NR/rdonlyres/79FF2885-8DFA-4348-8450-04610A9267F0/0/constitucion_ES.pdf. Fecha de consulta 12/12/2013.
26. Cortes Generales. *Ley general tributaria, Ley 58/2003*. Fecha de emisión: 17/12/2003. Sancionada por el Rey Juan Carlos. <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186&p=20130627&tn=0>. Fecha de consulta 12/12/2013.
27. *Derecho Financiero y Tributario*; Departamento de Ciencias Jurídicas; Universidad Politécnica de Cartagena. Director; Pedro Ángel Colao Marín; Unidad didáctica Tema 5. http://ocw.bib.upct.es/pluginfile.php/11735/mod_resource/content/1/TEMA%205%20%28UD%202%29%20III-13.pdf.pdf. Fecha de Consulta. 03/07/2013.
28. El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina. *Constitución de la Nación Argentina No. 24.430*. Fecha de emisión: 15/12/1994. Fecha de publicación 3/01/1995. <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>. Fecha de Consulta. 12/12/2013.
29. Galapero Flores, Rosa; *Determinación del hecho imponible calificado con ganancias y pérdidas patrimoniales*; Universidad de Extremadura, España; Pág. 82 DIALNET OAI Articles; Edición electrónica. <http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CDsQFjAE&url=http%3A%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F831242.pdf&ei=YxOtUavEJITO8wSboYCIAg&usg=AFQjCNGih08yliFYL3PUCuMVYG9e-4FXcw> Página visitada 3/06/2013.
30. Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. México, Ediciones contables, administrativas y fiscales, S.A. de C.V. 1998. Cuarta Edición, segunda reimpresión. Documento electrónico, http://books.google.com.gt/books?id=B8w0-9jgXt8C&printsec=frontcover&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q=hecho%20generador%20es&f=false Fecha de Consulta 09/07/2013.

31. Pérez Bourbon, Héctor; *Manual de Técnica Legislativa*; Argentina, 2007; Konrad-Adenauer-Stiftung; http://www.kas.de/wf/doc/kas_12398-544-4-30.pdf ; Fecha de consulta. 4/06/2013.

ANEXOS

ANEXO 1. Cuadro de cotejo, Constituciones de la República de Guatemala

| / | Constitución de la República Federal de Centroamérica del año 1824. | Constitución Política del Estado de Guatemala del año 1825. | Acta Constitutiva de la República de Guatemala del año 1851. | Ley Constitutiva de la República de Guatemala Del año 1879. | Constitución de la República de Guatemala del año 1945. | Constitución de la República de Guatemala del año 1956. | Constitución de la República de Guatemala del año 1965. | Constitución Política de la República de Guatemala del año 1985. |
|-------------------|---|---|--|---|---|--|--|---|
| Exenciones | | | | | | <p>Art. 111. "Las instituciones privadas que se dediquen a la enseñanza e impartan educación gratuita serán exoneradas de determinados impuestos fiscales y municipales, como compensación por sus servicios. La ley fijara el porcentaje mínimo de alumnos requeridos para gozar de este privilegio</p> | <p>Art. 67 "Se reconocen como personas jurídicas la Iglesia Católica y las de los otros cultos,Sus bienes inmuebles gozarán de exención de impuestos, contribuciones y arbitrios." Art. 95. "Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado y par la validez de sus grados están</p> | <p>Art. 37. "Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones" Educación Art. 73. "Libertad de educación y asistencia económica estatal.... Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase</p> |

| | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|---|--|--|
| | | | | | | <p>y la forma y condiciones de la exoneración." Art. 102. "La Universidad de San Carlos de Guatemala, es una institución autónoma, con personalidad jurídica.La Universidad esta exonerada de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y arbitrios."</p> | <p>obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales. Como centros de cultura gozarán de las exenciones de impuestos que las leyes determinen." Art. 103. "La universidad de San Carlos de Guatemala y las privadas, están exoneradas de toda clase de impuestos, contribuciones y arbitrios. El Estado, cuando sus medios lo permitan, podrá dar asistencia económica a las universidades privadas para el cumplimiento de sus fines."</p> | <p>de impuestos y arbitrios." Art. 88. "Exenciones y deducciones de los impuestos. Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna." Art. 92. "Se reconoce y garantiza la autonomía del deporte federado a través de sus organismos rectores, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y Comité Olímpico Guatemalteco, que tienen personalidad jurídica y</p> |
|--|--|--|--|--|--|---|--|--|

| | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | <p><i>patrimonio propio, quedando exonerados de toda clase de impuestos y arbitrios.”</i></p> <p><i>Art. 100. “...La aplicación del régimen de seguridad social corresponde al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que es una entidad autónoma con personalidad jurídica, patrimonio y funciones propias; goza de exoneración total de impuestos, contribuciones y arbitrios, establecidos o</i></p> |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

| | | | | | | | | |
|--------------------------------------|---|--|---|--|---|--|--|---|
| | | | | | | | | <p><i>por establecerse. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social debe participar con las instituciones de salud en forma coordinada."</i></p> |
| <p>Principio de Legalidad</p> | <p>Art. 69. Corresponde al Congreso: ... "9o. Decretar en caso extraordinario pedidos, préstamos e impuestos extraordinarios. " De la formación de la ley: Art. 71. "Todo proyecto de ley debe presentarse por escrito, y solo tienen facultad de proponerlo al congreso los representantes y</p> | <p>Atribuciones de la Asamblea: Art. 94. "2. Determinar anualmente el gasto de la administración del Estado y decretar los impuestos y contribuciones de todas clases necesarias para cubrirle, y para llenar el cupo que le corresponda en los gastos generales de la administración federal; estableciendo las contribuciones públicas, su naturaleza,</p> | <p>Art. 11. "Corresponde a la Cámara establecer, por leyes o resoluciones, sobre iniciativa del Presidente de la República, o de los Representantes , lo que mejor convenga al bienestar común: ... Decretar las contribuciones. " De Gobierno de los Departamentos : Art.13. "... El</p> | <p>Art 54. "Son también atribuciones del Poder Legislativo: 3o. Decretar las contribuciones o impuestos ordinarios que se necesiten para cubrir el presupuesto de los gastos de la Administración y los créditos reconocidos....5 o. Decretar impuestos extraordinarios cuando la necesidad lo exija."</p> | <p>Art. 119. "Son también atribuciones del Congreso, y limitaciones a que está sujeto: 1. Decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes. Ninguna ley podrá contrariar las Disposiciones de la Constitución; 3. Decretar tasas e impuestos ordinarios y extraordinario</p> | <p>Art. 147 "Corresponde también al Congreso: 3o Decretar tasas e impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado, y determinar las bases de su recaudación."</p> | <p>Art 170. "Corresponde también al Congreso: 3 Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación."</p> | <p>Art. 239. " Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así</p> |

| | | | | | | | |
|--|---|---|--|--|--|--|---|
| | <p><i>los secretarios del despacho; pero estos últimos no podrán hacer proposiciones sobre ninguna clase de impuestos."</i></p> | <p><i>cantidad, duración y modo de percibir las.... 10. Decretar en casos extraordinarios pedidos, préstamos, e impuestos extraordinarios contrayendo deudas sobre el crédito del Estado; sin comprometer las relaciones exteriores que dirige el gobierno supremo de la Federación."</i></p> <p><i>Art. 230. "La Asamblea establecerá o confirmará anualmente las contribuciones directas o indirectas generales o municipales."</i></p> | <p><i>Gobierno, en os casos en que lo creyere conveniente, o a solicitud de las mismas Municipalidades,, puede reformar sus ordenanzas y acomodar su organización a la capacidades de las poblaciones que representen; así como también decretar arbitrios que les propongan para aumentar sus fondos, verificando de acuerdo con el Consejo, y poniéndolo oportunamente en conocimiento de la Cámara de Representantes ."</i></p> | | <p><i>s cuando la necesidad lo exija, determinando las bases para su recaudación;... "</i></p> | | <p><i>como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes; ... b. Las Exenciones."</i></p> |
|--|---|---|--|--|--|--|---|

| | | | | | | | | |
|---|---|--|--|--|--|--|--|---|
| <p>Principio de Capacidad Contributiva</p> | <p>De la Nación Art. 4: "<i>Están obligados a obedecer y respetara la ley, a servir y defender la patria con armas y a contribuir proporcionalmente para los gastos públicos sin exención ni privilegio alguno.</i>" Art. 175 "<i>No podrán el Congreso, las Asambleas, ni las demás autoridades: ...</i> 4o. <i>Tomar la propiedad de ninguna persona, ni turbarle en el libre uso de sus bienes, sino a favor del público cuando lo exija una grave urgencia...</i>"</p> | <p>Derechos Particulares de los Habitantes: Art 24. "<i>Todos los habitantes del Estado están obligados a obedecer y respetar la ley, que es igual para todos, ya premie o castigue: a servir a la patria, o defenderla con armas, y contribuir proporcionalmente a los gastos públicos, sin exención ni privilegio alguno.</i>"</p> | | | | | <p>Art. 69. "<i>Se garantiza la propiedad privada. El Estado tiene la obligación de asegurar al propietario las condiciones indispensables para el desarrollo y utilización de sus bienes... Las multas no podrán exceder del valor del impuesto omitido.</i>"</p> | <p>Art 243. "<i>Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto de las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.</i>"</p> |
|---|---|--|--|--|--|--|--|---|

| | | | | | | | | |
|------------------------------|---|--|--|---|--|--|--|---|
| <p>Reserva de Ley</p> | <p>Art 178. <i>Corresponde a las primeras legislaturas:.....</i> <i>1o. Hacer sus leyes, ordenanzas y reglamentos.</i> <i>2o. Determinar el gasto de su administración, decretar los impuestos de todas las clases necesarias para llenar este, y el cupo que les corresponde en los gastos generales; mas sin consentimiento del Congreso no podrán imponer contribuciones de entrada y salida en el comercio de los extranjeros, ni en el de los estados entre sí."</i></p> | <p>Art. 232. <i>"Las contribuciones e impuestos municipales se decretarán también por el cuerpo legislativo y las municipalidades solo tienen el derecho de proponer arbitrios para los gastos de utilidad común en sus territorios respectivos, por conducto y con informe del jefe departamental."</i></p> | | <p>Art 54. <i>"Son también atribuciones del Poder Legislativo: 3o. Decretar las contribuciones o impuestos ordinarios que se necesiten para cubrir el presupuesto de los gastos de la Administración y los créditos reconocidos....5</i> <i>o. Decretar impuestos extraordinarios cuando la necesidad lo exija."</i></p> | <p>Art. 119. <i>"Son también atribuciones del Congreso, y limitaciones a que está sujeto: 1. Decretar, interpretar, reformar y derogar las leyes. Ninguna ley podrá contrariar las Disposiciones de la Constitución; 3. Decretar tasas e impuestos ordinarios y extraordinarios cuando la necesidad lo exija, determinando las bases para su recaudación;...</i> <i>"</i></p> | | | <p>Art. 171. <i>"Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: a. Decretar, reformar y derogar las leyes; c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de recaudación."</i> Art. 239. <i>" Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las</i></p> |
|------------------------------|---|--|--|---|--|--|--|---|

| | | | | | | | | |
|------------------------------|--|---|---|--|---|---|---|--|
| | | | | | | | | <i>necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes; ... b. Las Exenciones."</i> |
| Principio de Igualdad | <i>Art. 2o. "Las contribuciones serán repartidas igualmente entre los habitantes del Estado, con proporción a sus facultades, sin privilegio ni excepción alguna."</i> | <i>Art. 228. "Las contribuciones serán repartidas igualmente entre los habitantes del Estado, con proporción a sus facultades, sin privilegio ni excepción alguna."</i> | <i>Art 12. "Son obligaciones de los guatemaltecos: ... 3o. Contribuir con la manera que establezca la ley a los gastos públicos."</i> | <i>Art 16. "Las autoridades de la República están instituidos para mantener a los habitantes en el goce de sus derechos, que son: la libertad, la igualdad y la seguridad de la persona, de la honra y de los bienes."</i> | <i>Art. 23. " El Estado protege de manera preferente la existencia humana. Las autoridades de la República están instituidas para mantener a los habitantes en el goce de sus derechos, que son primordialmente la vida, la libertad, la igualdad y la seguridad de</i> | <i>Garantías Individuales, Art. 40. "En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos."</i> | <i>Art. 43. "En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos."</i> | <i>Art. 4. "Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidad es."</i> |

| | | | | | | | | |
|--------------------|--|--|--|--|--|---|---|---|
| | | | | | <p><i>la persona, de la honra y de los bienes. A ninguna persona puede impedirse lo que no prohíbe la ley."</i></p> | | | |
| Exoneración | | | | | <p>Art 137. "Corresponde al Presidente de la República: ... 23. Exonerar las multas en que incurran los contribuyentes por no cubrir los impuestos de los términos legales, o por actos u omisiones de orden administrativo ."</p> | <p>Art 221. "El ejecutivo, de conformidad con la ley, podrá otorgar exenciones por un término que no pase de diez años a aquellas industrias o actividades que contribuyeran al desarrollo del país." Art. 168 "Son funciones del Presidente de la República: 28. Exonerar de multas a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos</p> | <p>Art. 189. "Son funciones del Presidente de la República: 29. Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales, o actos u omisiones en el orden administrativo s."</p> | <p>Art. 183. "Funciones del Presidente de la República. Son funciones del Presidente de la República: ...r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales por actos u omisiones en el orden administrativo.</p> |

| | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|---|--|--|
| | | | | | | dentro de los términos legales, o por actos y omisiones en el orden administrativos." | | |
|--|--|--|--|--|--|---|--|--|

ANEXO 2. Cuadro de cotejo, Constituciones extranjeras en comparación.

| | Constitución Política de la República de Guatemala de 1985 y sus reformas | Constitución Política de la República de Honduras, Decreto No. 131 y sus reformas. Año 1982 | Constitución Política de la República de El Salvador Decreto No. 38. del año 1983. | Constitución Política de la República de Nicaragua del año 1987 y sus reformas | Constitución Política de la República de Costa Rica de 1949 | Constitución Española de 1978 | Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del año 1917 | Constitución Nacional Argentina No. 24.430 |
|-------------------|---|--|---|---|---|--|--|--|
| Exenciones | Art. 37. "Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, y contribuciones" Educación Art. | Art. 205. "Corresponde al Congreso Nacional, las atribuciones siguientes:... 19. Aprobar o improbar los contratos que lleven involucradas exenciones, incentivos y concesiones fiscales o cualquier otro contrato...." Art. 161. "La Universidad Nacional Autónoma | Art. 220. "El monto de la jubilación que perciba estará exento de todo impuesto o tasa fiscal y municipal." Art. 231. "Los templos y sus dependencias destinadas inmediata y directamente al servicio | Art. 68. "La importación de papel, maquinaria y equipo y refacciones para medios de comunicación social escritos, radiales y televisivos, así como la importación, circulación y venta de libros, folletos, revistas, | Art. 140. "Son deberes y atribuciones que corresponden conjuntamente al Presidente y al respectivo ministro de Gobierno: ...19) Suscribir los contratos administrativos no comprendidos | Art. 133. "Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley." | Art. 28. "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la (las, sic DOF 03-02-1983) prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones | |

| | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | <p>73. "Libertad de educación y asistencia económica estatal... Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios." Art. 88. "Exenciones y deducciones de los impuestos. Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna."</p> | <p>está exonerada de toda clase de impuestos y contribuciones." Art 164. "Los docentes en servicio en las escuelas primarias, están exentos de toda clase de impuesto sobre los sueldos que devengan y sobre las cantidades que ulteriormente perciban en concepto de jubilación."</p> | <p>religioso, estarán exentos de impuestos sobre inmuebles."</p> | <p>materiales escolares y científicos de enseñanza, diarios y otras publicaciones periódicas, estarán exentas de toda clase de impuestos municipales, regionales y fiscales." Art. 71. "Es derecho de los nicaragüenses constituir una familia. se garantiza el patrimonio familiar, que es inembargable y exento de toda carga pública." Art.114. "... Estarán exentas del pago de toda clase de impuestos los medicamentos, vacunas y sueros de consumo humano, órtesis y prótesis..." Art. 125. "Las Universidades y Centros de</p> | <p>en el inciso 14) del artículo 121 de esta Constitución, a reserva de someterlos a la aprobación de la Asamblea Legislativa cuando estipulen exención de impuestos o tasas, o tengan por objeto la explotación de servicios públicos, recursos o riquezas naturales del Estado."</p> | | <p>que fijan las leyes." Art. 115. "IV)...c)... Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o</p> | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

| | | | | | | | | |
|-------------------------------|---|--|---|--|---|---|---|--|
| | | | | <i>Educación Técnica Superior... Estarán exentos de toda clase de impuestos y contribuciones fiscales, regionales y municipales."</i> | | | <i>los Municipio, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares."</i> | |
| Principio de Legalidad | Art. 239. "Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes; ... | Art. 109. "Nadie está obligado al pago de impuestos y demás tributos que no hayan sido legalmente decretados por el por el Congreso Nacional, en sesiones ordinarias. Ninguna autoridad aplicará disposiciones en contravención a este precepto sin incurrir en la responsabilidad que determine la Ley." Art. 205. "Corresponde al Congreso Nacional, las atribuciones siguientes:...35. Establecer impuestos y contribuciones así como las cargas públicas;" | Art. 205. "Ninguna ley ni autoridad podrá eximir ni dispensar el pago de las tasas y contribuciones municipales." Art. 223. "Forman la Hacienda Pública: 4o. Los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativa a impuestos; tasas y demás contribuciones, así como los que por cualquier otro título le correspondan." Art. 231. "No pueden imponerse | Art. 115. "Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que estén establecidos en una ley." | Art. 121. Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: ... 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales." Art. 131. "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente | Art. 31. "Sistema Tributario. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley." Art. 133. "1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley." | Art. 73. "El Congreso tiene la facultad: XXXI. Para establecer contribuciones. " | |

| | | | | | | | | |
|--|---|---|--|--|---|--|--|---|
| | <i>b. Las Exenciones."</i> | | <i>contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público."</i> | | <i>e al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes."</i> | | | |
| Principio de Capacidad Contributiva | Art. 243. <i>"Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto de las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago."</i> | Art. 109. <i>"Los impuestos no serán confiscatorios."</i> Art. 351. <i>"El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente."</i> | | Art. 114. <i>"Se prohíben los tributos o impuestos de carácter confiscatorio."</i> | Art. 50. <i>"El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza."</i> | Art. 31. <i>"1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso,</i> | Art. 22. <i>"No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito."</i> | Art. 4. <i>"El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional,... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General."</i> |

| | | | | | | | | |
|-----------------------|--|---|--|--|--|---|---|--|
| | | | | | | tendrá alcance confiscatorio ." | | |
| Reserva de Ley | Art. 171. "Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: a. Decretar, reformar y derogar las leyes; c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de recaudación." | Art. 109. "Nadie está obligado al pago de impuestos y demás tributos que no hayan sido legalmente decretados por el por el Congreso Nacional, en sesiones ordinarias. Ninguna autoridad aplicará disposiciones en contravención a este precepto sin incurrir en la responsabilidad que determine la Ley." | Art. 131. "Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6o. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa;..." Art. 133. "Tienen exclusivamente iniciativa de ley: 4o. Los Consejos Municipales en materia de impuestos municipales." | Art. "Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos. El sistema Tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas." Art. 115. "Los impuestos deben ser creados por ley que establezca su incidencia, tipo impositivo y las garantías a los contribuyentes. El Estado no obligará a pagar impuestos que previamente no estén establecidos en una ley." | Art. 121. Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: ... 13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales." | Art. 31. "Sistema Tributario. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley." Art. 133. "1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley." | "La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados." | |

| | | | | | | | | |
|-------------------------------------|--|--|---|---|--|--|--|---|
| <p>Principio de Igualdad</p> | <p>Art. 4. "Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades es."</p> | <p>Art. 61. "La Constitución garantiza a los hondureños y extranjeros residentes en el país, el derecho a la inviolabilidad de la vida, la seguridad individual, a la libertad, a la igualdad ante la ley y la propiedad." Art. 351. "El sistema tributario se regirá por los principios de legalidad, proporcionalidad, generalidad y equidad de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente."</p> | <p>Art. 131. "Corresponde a la Asamblea Legislativa: 6o. Decretar impuestos, tasas y demás contribuciones sobre toda clase de bienes, servicios e ingresos, en relación equitativa;..."</p> | <p>Art. 127. "Todas las personas son iguales ante la ley y tiene derecho a igual protección."</p> | | | | <p>Art. 16. "La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas."</p> |
| <p>Exoneración</p> | <p>Art. 183. "Funciones del Presidente de la República. Son funciones del Presidente de la República: ...r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en</p> | | | | | | | |

| | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| <p><i>ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales por actos u omisiones en el orden administrativo.</i></p> | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|

ANEXO 3. Cuadro de cotejo, códigos tributarios guatemaltecos en comparación:

| | Código Fiscal de la República de Guatemala, 1881 | Código tributario de la República de Guatemala. Decreto número 6-91 y sus reformas. |
|-------------------|--|--|
| Exenciones | | <p>Art. 23 <i>“La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.”</i></p> <p>Art. 62. <i>“Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.</i></p> <p><i>Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.</i></p> <p>Art. 63. <i>“Requisitos. La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.”</i></p> <p>Art. 65. <i>“Alcance de las exenciones tributarias. Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título.”</i></p> |

| | | |
|---------------------------------|--|--|
| Reserva de Ley | | Art. 3. "Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala. " |
| Interpretación Analógica | | Art. 5. "Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias." |

ANEXO 4. Cuadro de cotejo, códigos tributarios de los países en comparación:

| | Código tributario de la República de Guatemala, Decreto 6-91 y sus reformas. | Código tributario de la República de Honduras, Decreto Número 22-97 y sus reformas. | Código tributario de la República de El Salvador, Decreto 230. | Código tributario de la República de Nicaragua, Ley Número 562. | Código tributario de la República de Costa Rica Ley Número 4755. | Ley General Tributaria de España, Ley 58/2003. | Código Fiscal de la Federación de México y sus reformas. | Procedimientos fiscales de Argentina, Decreto 821/98. |
|-------------------|---|---|--|--|---|--|--|--|
| Exenciones | Art 23. "La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le corresponden." | Art. 151. "La exención tributaria, legalmente efectuada, dispensa a los contribuyentes del pago respectivo tributo. La exención tributaria no exime sin | Art. 25. "La administración tributaria estará exenta del pago de toda clase de derechos, tasas o cualquier otro gravamen por las certificaciones o servicios que | Art. 53. "La exención tributaria, es una situación especial constituida por ley, por medio de la cual, se dispensa del pago de un tributo a una persona natural o jurídica. La | Art. 61. "Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria." | Art. 22. "Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la | Art. 1. "Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta | |

| | | | | | | | | |
|--|---|---|---|---|--|--|--|--|
| | <p>Art. 62. "Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley." Art. 124. "Todas las actuaciones ante la Administración Tributaria, están exentas del impuesto de papel sellado y timbres fiscales."</p> | <p>embargo, al contribuyente o responsable de los deberes de presentar declaraciones, retener tributos..." Art. 153. "Las exenciones tributarias serán personalísimas."</p> | <p>solicite relacionadas con las atribuciones de ésta,..." Art. 64. "Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria sustantiva."</p> | <p>exención no exime sin embargo, al contribuyente o responsable de los deberes de presentar declaraciones, retener tributos, declarar su domicilio y demás obligaciones consignadas en este Código." Art. 57. "Las exenciones tributarias son personalísimas. Por consiguiente, no podrán traspasarse a personas distintas de las beneficiadas." Art. 58. "No habrá más exenciones que las establecidas por disposiciones constitucionales, por convenios, tratados o acuerdos regionales o internacionales y por disposiciones legales especiales. En consecuencia,</p> | | <p>obligación tributaria principal."</p> | <p>exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados." Art. Segundo, Disposiciones Transitorias. "Las misiones diplomáticas y consulares, así como los agentes diplomáticos y consulares de carrera, gozarán de los beneficios fiscales, exenciones y desgravaciones de conformidad con los tratados internacionales de los que México sea parte..."</p> | |
|--|---|---|---|---|--|--|--|--|

| | | | | | | | | |
|-------------------------------|---|---|---|---|--|--|--|--|
| | | | | carecen de toda validez las exenciones otorgadas por contrato o concesión, que no se deriven de una disposición legal expresa." | | | | |
| Principio de Legalidad | Art. 3. "Materia Privativa. Se requiere la emisión de una ley para: ... 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales..." Art. 63. "La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el | Art. 5. "Compete exclusivamente al Congreso Nacional a través de las leyes tributarias y por consiguiente, no puede ser objeto de la potestad reglamentaria: 2) Otorgar exenciones, deducciones, liberaciones o cualquier clase de beneficio fiscal." | Art. 65. "La ley que establezca exenciones especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y, en su caso el plazo de duración. | Art. 55. "Las normas legales que otorguen exenciones o exoneraciones tributarias señalarán, con claridad y precisión posibles, los gravámenes cuyo pago se dispensa, el alcance de la exención o exoneración, los requisitos a cumplir por los beneficiarios, el plazo o término del privilegio, y en general, las condiciones de aplicación de aquellas. | Art. 62. "La ley que contemple exenciones debe especificar las condiciones y los requisitos fijados para otorgarlas, los beneficiarios, las mercancías, los tributos que comprende, si es total o parcial, el plazo de su duración, y a si al final o en el transcurso de dicho período se pueden liberar las mercancías o si deben liquidar los | Art. 8 "Se regularán en todo caso por ley:... d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales." | Art. 1. "Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico." | |

| | | | | | | | | |
|------------------------------|--|--|--|---|--|---|---|--|
| | <i>plazo de su duración."</i> | | | | <i>impuestos, o bien si se puede autorizar el traspaso a tercero y bajo qué condiciones."</i> | | | |
| Reserva de Ley | Art. 3. " <i>Materia Privativa. Se requiere la emisión de una ley para: ... 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales...</i> " | Art. 152. " <i>Las leyes que otorguen exenciones tributarias señalarán, con claridad y precisión posible, los gravámenes cuyo pago se dispensa, el alcance de la exención, los requisitos a cumplir por los beneficiarios, el plazo o término del privilegio y, en general, las condiciones de aplicación de aquellas.</i> " | Art. 6. " <i>Se requiere la emisión de una ley para: b) Otorgar exenciones, exoneraciones, deducciones o cualquier tipo de beneficio fiscal.</i> " | Art. 3. " <i>Sólo mediante ley se podrá: 2. Otorgar, modificar, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios.</i> " | Art. 5. <i>Materia Privativa de la Ley. "En cuestiones tributaria solo la ley puede: b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;"</i> | Art. 8 " <i>Se regularán en todo caso por ley:... d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.</i> " | Art. 1. " <i>Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.</i> " | |
| Principio de Igualdad | Art. 20. " <i>Solidaridad. ... En materia tributaria, se aplicarán las normas que</i> | Art. 19. " <i>4. La exención, condonación o exoneración de la obligación tributaria libera a</i> | Art. 3. " <i>Las actuaciones de la Administración Tributaria se ajustarán a los</i> | Art. 17. " <i>4. La exención o remisión de la obligación que se haga en base a la ley</i> | Art. 16. " <i>Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las</i> | | Art. 3. " <i>1. LA ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad</i> | |

| | | | | | | | | |
|---------------------------|---|---|---|--|---|--|---|--|
| | <p>sobre la solidaridad establece el derecho común además las disposiciones especiales siguientes:... 4. La exención o remisión de la obligación, libera a todos los deudores, salvo que el beneficio total o parcial haya sido concedido a uno de ellos"</p> | <p>todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a persona determinada."</p> | <p>siguientes principios generales: b) Igualdad." Art.3 "En sujeción al principio de igualdad las actuaciones de la Administración Tributaria deben ser aptas para no incurrir en tratamientos diferenciados entre sus administrados, cuando estén en igualdad de condiciones conforme a la ley."</p> | <p>libera a todos los deudores."</p> | <p>cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria. ... d)La exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores, salvo el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso el sujeto activo puede exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficiado."</p> | | <p>económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoria d."</p> | |
| <p>Exoneración</p> | <p>Art.75. "Las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por los motivos siguientes: 2. Exoneración o condonación." Art. 97. "La exoneración de</p> | | <p>Art. 6. "Se requiere la emisión de una ley para: b) Otorgar exenciones, exoneraciones, deducciones o cualquier tipo</p> | <p>Art. 54. "Exoneración es el beneficio o privilegio establecido por ley por el cual un hecho económico, no está afecto al impuesto."</p> | | | | |

| | | | | | | | | |
|-----------------|---|--|--|--|--|--|--|---|
| | <i>recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos."</i> | | <i>de beneficio fiscal."</i> | | | | | |
| Analogía | <i>Art. 5. "<u>Integración analógica</u>. ... Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones y otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.</i> | <i>Art.6. "En la interpretación de las disposiciones de este Código... Las leyes fiscales se interpretarán siempre en forma estricta por lo que para determinar su sentido y alcances no podrán utilizarse métodos de interpretación extensivos o analógicos."</i> | <i>Art. 7 "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o de las exenciones."</i> | <i>Art. 4. "La analogía es un procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, ni exenciones, exoneraciones u otros beneficios, como tampoco puede tipificar infracciones o delitos, ni establecer sanciones."</i> | <i>Art. 6. "La analogía es un procedimiento admisible para "llenar los vacíos legales" pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones."</i> | <i>Art. 14. "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."</i> | <i>Art. 5. "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta."</i> | <i>Art. 1 "En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado."</i> |

