

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA,
POR DISPOSICIONES EMITIDAS POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE REGULAN LA FORMA DE PAGO DE UN IMPUESTO"
TESIS DE POSGRADO

EVA MARÍA ARTEAGA BARDALES
CARNET 11469-04

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, MARZO DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA,
POR DISPOSICIONES EMITIDAS POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE REGULAN LA FORMA DE PAGO DE UN IMPUESTO"

TESIS DE POSGRADO

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

POR

EVA MARÍA ARTEAGA BARDALES

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, MARZO 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: DR. CARLOS RAFAEL CABARRÚS PELLECCER, S. J.
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
VICEDECANO: MGTR. PABLO GERARDO HURTADO GARCÍA
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
MGTR. RENE FERNANDO ZAMORA PALMA

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
DR. JUAN CARLOS CASELLAS GÁLVEZ
MGTR. ÁNGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA
MGTR. FLOR DE MARIA SAGASTUME LEYTAN

Guatemala, 16 de Febrero de 2015

Señores

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

Estimados Señores:

En cumplimiento de la designación como miembros del tribunal examinador de conformidad con el artículo 25 del Instructivo de Tesis para la Elaboración de Trabajo de Investigación para graduación de las Maestrías de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, informamos que el trabajo de Tesis elaborado por la alumna EVA MARÍA ARTEAGA BARDALES carné 11469-04 titulado: "**VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, POR DISPOSICIONES EMITIDAS POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE REGULAN LA FORMA DE PAGO DE UN IMPUESTO**" del cual se realizó la defensa privada con fecha catorce de enero del año en curso, y siendo **APROBADA**, por lo que luego de cumplirse con el referido reglamento y con las modificaciones sugeridas; nos permitimos manifestar que el trabajo de revisión a finalizado satisfactoriamente.

En consecuencia **OPINAMOS:**

Que el presente trabajo de investigación reúne los requisitos reglamentarios exigidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar para su aprobación, recomendando se proceda autorizar la orden de impresión.

Deferentemente;

Dr. Juan Carlos Casellas Gálvez

Presidente de la Terna Examinadora

M.A Flor de María Sagastume Leytán

Vocal de la Terna Examinadora

M.A Ángel Estuardo Menéndez Ochoa

Vocal de la Terna Examinadora

En cumplimiento de la designación conferida por el Tribunal Examinador de conformidad con el artículo 148 del Reglamento de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, informamos que el trabajo de tesis elaborado por la alumna EVA MARÍA ARTEAGA BARDALES carné 11489-04 titulado: "VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, POR DISPOSICIONES EMITIDAS POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE REGULAN LA FORMA DE PAGO DE UN IMPUESTO", del cual se realizó la defensa privada con fecha catorce de enero del año en curso, y siendo APROBADA, por lo que luego de cumplirse con el referido reglamento y con las modificaciones sugeridas; nos permitimos manifestar que el trabajo de revisión a finalizado satisfactoriamente.

En consecuencia OPINAMOS:

Que el presente trabajo de investigación reúne los requisitos reglamentarios exigidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar para su aprobación, recomendando se proceda a autorizar la orden de impresión.

Detentadamente;



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado de la estudiante EVA MARÍA ARTEAGA BARDALES, Carnet 11469-04 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 078-2015 de fecha 14 de enero de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA, POR DISPOSICIONES EMITIDAS POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE REGULAN LA FORMA DE PAGO DE UN IMPUESTO"

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 26 días del mes de marzo del año 2015.


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



DEDICATORIA

A Dios, por amarme tanto y haberme dado todo para poder alcanzar una meta más, porque nunca me desampara y él hace realidad mis sueños.

A mi esposo, porque siempre me dio apoyo moral, motivación y comprensión para que no dejara de luchar por mi meta.

A mis padres, por su amor, apoyo, comprensión.

A mis hermanos, por apoyarme cuando lo necesitaba, y al ángel que desde el cielo sigue siendo parte en mi vida, aunque ya no esté a mi lado siempre le agradezco el legado que me dejó.

A mi asesora, Licda. Norma Elizabeth García-Bauer, por su apoyo incondicional, porque siempre busco una solución a los obstáculos que durante el largo camino se me presentaron, por la motivación que me dio para que finalizara la investigación en el tiempo estipulado, y especialmente por su gran cariño.

ÍNDICE

Introducción.....i

Capítulo 1

Poder Tributario

1.1 Distinción entre Poder Tributario o Potestad Tributaria.....	1
1.2 Definición del Poder Tributario o Potestad Tributaria.....	5
1.3 Clases de Poder Tributario.....	7
1.3.1 Poder Tributario Originario.....	8
1.3.2 Poder Tributario Derivado.....	9
1.4 Características del Poder Tributario.....	11
1.4.1 Indelegable.....	11
1.4.2 Irrenunciable.....	12
1.4.3 Permanente.....	12
1.4.4 Abstracto.....	13
1.5 Límites del Poder Tributario.....	14

Capítulo 2

Principio Constitucional Tributario de Legalidad

2.1 Definición de los Principios Constitucionales Tributarios.....	17
2.2 Definición del Principio de Legalidad	18
2.3 División del Principio de Legalidad.....	22
2.3.1 Reserva de Ley.....	23
2.3.2 Preferencia de Ley	24
2.4 Regulación del Principio de Legalidad.....	26
2.5 Análisis del Principio de Legalidad.....	29

Capítulo 3

Administración Tributaria

3.1 Definición de Administración Tributaria.....	44
3.2 Reseña Histórica de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	45
3.3 Conceptualización de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	46
3.4 Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	47
3.5 Funciones del Órgano de Dirección Superior de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	52

Capítulo 4

Presentación Discusión y Análisis de Resultados

4.1 Cuadro Comparativo Sobre la Forma de Pago de los Tributos.....	57
4.1.1 Análisis de la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos en Guatemala.....	58
4.1.2 Análisis comparativo de la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos en Nicaragua.....	59
4.1.3 Análisis comparativo de la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos en Costa Rica.....	61
4.1.4 Análisis comparativo de la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos en Perú.....	63
4.2 Acuerdo del Directorio número 002-2013.....	67
4.3 Fallos Constitucionales que Sustentan la Regulación de la Forma de Pago.....	71
4.4 Discusión y Análisis del Investigador.....	72
Conclusiones.....	74
Recomendaciones.....	76

Referencias.....77

Anexos.....85

Anexo 1, Acuerdo del Directorio número 002-2013.....86

RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación tiene como objetivo establecer la violación del principio de legalidad en materia tributaria por la Superintendencia de Administración Tributaria al emitir acuerdos que determinan la forma de pago de un impuesto. Con el fin de establecer los límites del poder tributario, las partes en que se divide el principio de legalidad en materia tributaria; indicar cuál es el único órgano facultado por la Constitución Política de la República de Guatemala para crear impuestos y sus bases de recaudación; indicar cuáles son las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria; indicar cuáles son las facultades del órgano de dirección de la Superintendencia de Administración Tributaria; y determinar que la forma de pago de un impuestos solo puede ser establecida por medio de una ley por ser materia reserva a esta. Se utilizaron para el efecto métodos científicos tales como el método deductivo indirecto o de conclusión mediata, y así se implementaron procesos analógicos que permitieron determinar que la forma de pago de un impuesto en Guatemala es materia reservada a la ley y que por lo tanto el Congreso de la República es el único órgano facultado para regularla. Se determino como recomendación, que en el menor tiempo posible se plantee la constitucionalidad de que la Superintendencia de Administración Tributaria posea potestades normativas que vinculen al contribuyente, con el fin de evitar que dicha entidad continúe violando el principio de legalidad en materia tributaria emitiendo Acuerdos a través del Directorio que dispongan asuntos reservados a la ley.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación desarrolla el tema Violación del Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria, por disposiciones emitidas por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que regulan la forma de pago de un Tributo, haciéndose así un análisis del Principio Constitucional de Legalidad, análisis que se realizó de manera profunda para determinar cuál es el único órgano que por mandato constitucional puede crear las cargas tributarias, las bases de recaudación, y todo lo esencial de la caracterización del tributo, incluyéndose allí la forma de pago, además se busca enfatizar que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria no es el órgano facultado para establecer la forma de pago de un tributo, bajo ninguna circunstancia. El proceso que se siguió para el desarrollo de esta investigación se inició con una recopilación doctrinaria del poder tributario, sus clases, características, sus límites. Luego se desarrolló el tema de Principios constitucionales tributarios, enfatizando y limitándose al estudio y análisis del principio de legalidad, comprendiendo tanto la división del referido principio, como la regulación del mismo en Guatemala. Lo anterior para poder proceder a conocer cuál es el único órgano que puede crear tributos, sus bases de recaudación, y determinar que la forma de pago solo debe ser creada por medio de una disposición legal con carácter de ley que por ende solo el Congreso de la República de Guatemala puede crear, y no por medios de Acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Fue necesario conocer ciertos aspectos referentes a la Administración Tributaria, las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como las de su órgano de dirección, con el fin de determinar que dicha entidad estatal no tiene funciones legislativas y que por ende no puede ni debe determinar la forma de pago de un tributo por medio de Acuerdos.

Derivado a que ni los contribuyentes, ni los ciudadanos, ni los profesionales del Derecho como conocedores del tema, se han preocupado en dejar sin efecto aquellos Acuerdos del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que determinan la forma de pago de un tributo, se hace necesario la realización de la presente investigación, misma que analiza, desarrolla y fundamenta la existencia de violación del principio de legalidad en materia tributaria con el fin de colaborar y ayudar

a la defensa del orden constitucional dentro del Estado del Derecho. Por lo mencionado el problema planteado es el siguiente ¿Se Viola el Principio de Legalidad Regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política De La Republica de Guatemala por la Superintendencia de Administración Tributaria al Determinar la Forma de Pago de un Tributo a través de Acuerdos Emitidos por el Directorio?

El objetivo general de la presente investigación es establecer la violación del principio de legalidad en materia tributaria por la Superintendencia de Administración Tributaria al emitir acuerdos que determinan la forma de pago de un tributo. Y algunos de los objetivos específicos son: establecer los límites del poder tributario, establecer las partes en que se divide el principio de legalidad en materia tributaria; indicar cuál es el único órgano facultado por la Constitución Política de la República de Guatemala para crear tributos y sus bases de recaudación; indicar cuáles son las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria; determinar cuáles son las facultades del órgano de dirección la Superintendencia de Administración Tributaria; determinar que la forma de pago de un tributo solo puede ser establecida por medio de una ley.

Se puede indicar que los principales obstáculos derivados de la realización de la presente investigación es la falta de doctrina y jurisprudencia clara y suficiente que sustente que la forma de pago de un tributo solo debe y puede estar regulada en la ley, lo cual no quiere decir que no exista, sino que es muy escasa, y esto se debe a que en la norma suprema no se indica de manera textual que la forma de pago es una base de recaudación, sino que los Constituyentes dejaron plasmada como *numerus apertus* las mismas. Asimismo debido a la escasez de bibliografía o publicaciones de autores guatemaltecos sobre si la forma de pago solo puede ser regulada única y exclusivamente en ley, es imposible dejar de acudir a la utilización de bibliografía de reconocidos autores extranjeros, como al derecho comparado.

La presente investigación recae única y exclusivamente en el estudio y análisis del principio de legalidad en materia tributaria, delimitándose en tiempo y espacio a la determinación de la forma de pago por medio de una ley, para poder obtener el cumplimiento de cada uno de los objetivos específicos planteados.

Para la obtención de información necesaria en la presente investigación, se considera oportuno la realización de cuadro comparativos con las disposiciones jurídicas de otros países, que permitan sustentar que en Guatemala la forma de pago solo puede ser determinada por medio de una ley.

La presente investigación pretende constituir un aporte significativo para el ámbito académico, pero exclusivamente busca convertirse en una herramienta de estudio y análisis tanto para los estudiantes y profesionales del derecho, como para el público en general interesado en el tema, con el objeto de que éstos puedan tener claro que la forma de pago de un tributo nunca debe ser determinada por medio de un Acuerdo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y saber que al hacerlo dicha entidad viola el principio de legalidad constitucional tributario.

Capítulo 1

Poder Tributario

1.1 Distinción entre Poder Tributario o Potestad Tributaria

En la doctrina se pueden encontrar diversidad de criterios en relación a la existencia o no de diferencia entre Poder y Potestad Tributaria, estableciéndose que algunos autores consideran que poder y potestad tributaria significan lo mismo, pero otros consideran que tiene significado diferente; haciendo esto necesario citar a varios de ellos con el fin de conocer sus teorías.

Según Ramírez Cardona citado por Maldonado Marín, determina la existencia de distinción entre los términos potestad y poder tributario, indicando que: "*el poder tributario se circunscribe, a establecer mediante leyes formales los presupuestos objetivos, generales y abstractos de las obligaciones tributarias*"¹; mientras que la potestad tributaria "... *se circunscribe a determinar y exigir las obligaciones tributarias subjetivas, individuales y concretas, surgidas de la verificación o de la determinación oficiosa de aquellos presupuestos contenidos en la ley*"²

En base a la anterior distinción, es fácil comprender que la misma se basa en que el poder tributario se limita a la creación del tributo mediante una ley, y la potestad tributaria se enfoca en lo que es el cobro y recaudación del tributos de los sujetos obligados, que esto último para otros autores dentro de la doctrina lo consideran como la realización de actividades administrativas para la obtención de los tributos que ya fueron creados por una norma jurídica.

Según Héctor Villegas³, previo a entrar a conocer la existencia de distinción entre poder y potestad tributaria, se debe tener claro qué es soberanía, ya que de lo contrario es imposible la comprensión de dichos términos, en virtud de que el citado autor sostiene su teoría partiendo de la soberanía.

¹ Maldonado Marín, María Gabriela. *Gravabilidad del Ejercicio de las Profesiones no Mercantiles con el Impuesto de Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar*. Venezuela, 2005. Tesis de Área de Derecho. Universidad Católica Andrés Bello. Pág. 11.

² *Loc. cit.*

³ Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8ª ed., Editorial ASTREA, Buenos Aires, 2002, Pág. 287.

La soberanía radica en el pueblo, es por ello que Villegas determina que de esa soberanía proviene el poder tributario, en el entendido que éste es: *"la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía"*⁴; siendo del poder tributario de donde surge la potestad tributaria que es *"la facultad de dictar normas jurídicas, de las cuales nacen para ciertos individuos la obligación de pagar tributos"*⁵.

En base a lo indicado por Héctor Villegas, citado por Marco Crespo respecto a lo que es poder tributario y potestad tributaria, se puede determinar y comprender que lo primero que existe es la soberanía, de ésta nace el poder tributario que se limita a exigir contribuciones por el Estado, y luego de éste surge la potestad tributaria que es la creación que debe hacer el Estado de los tributos que pretende exigir por medio del poder tributario. Es decir que con base en el orden de ideas del tratadista argentino es imposible que los términos poder y potestad tributaria signifiquen lo mismo ya que uno da origen al otro y además cumplen funciones diferentes.⁶

El venezolano Palacios Márquez citado por Marco Crespo considera que sí existe diferencia entre poder tributario y potestad tributaria, ya que según él *"el poder tributario es la facultad para la creación o modificación de tributos"*, y *"la potestad tributaria se refiere a la reglamentación de la leyes tributarias y al desarrollo de la actividad administrativa"*;⁷ la distinción hecha por este autor tiene mucha semejanza a la indicada por Ramírez Cardona, la cual ya se indicó con anterioridad, aunque los términos empleados por uno u otro no sean exactamente iguales, la idea emitida es la misma, ya que ambos consideran que el poder tributario comprende el dictar leyes con el fin de crear tributos, y en cambio la potestad tributaria abarca la realización de la actividad administrativa para la obtención de los tributos que ya fueron creados por una norma jurídica.

Tal y como lo establece Maldonado Marín, uno de los autores para el cual no existe distinción entre los términos poder y potestad tributaria, es Antonio Berliri, quien

⁴ *Loc.cit.*

⁵ *Loc. cit.*

⁶ Crespo. A. Marcos. A. *Lecciones de Hacienda Pública Municipal*. Caracas, 2010. Pág. 19.

⁷ Crespo. A. Marcos. A. *Op. Cit.* Pág. 20.

en su definición abarca tanto la fase de creación del tributo como los actos administrativos o legislativos necesarios para la recaudación del mismo.⁸

Según lo dispuesto en el párrafo anterior, respecto al criterio de Antonio Berliri de la no existencia de diferencia entre los términos poder y potestad tributaria, es oportuno indicar que él define como potestad tributaria "*el poder de establecer impuestos o establecer prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las que nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario*"⁹.

De los autores citados se puede determinar que únicamente Berliri, considera que los términos poder tributario y potestad tributaria pueden ser utilizados indistintamente, ya que según él no existe diferencia entre uno u otro, sin embargo el resto de tratadistas coinciden en que son términos que no tienen un mismo significado, y por ende no pueden emplearse uno en sustitución del otro. No obstante de los tratadistas citados que sostienen la existencia de distinción, solamente Héctor Villegas difiere en la forma de conceptualizar los mismos, al indicar que el poder tributario se limita a la facultad del Estado de exigir contribuciones y la potestad tributaria es la facultad de dictar normas jurídicas, mientras que el resto de autores coinciden en que el poder tributario consiste en la facultad del Estado de crear tributos a través de la ley y por otro lado la potestad tributaria comprende todo lo relacionado al aspecto administrativo es decir la recaudación de los mismos por los entes facultados para hacerlo.

Un aspecto importante de enfatizar, es la escases de tratadistas que sostienen que los términos poder tributario y potestad tributaria pueden ser utilizados indistintamente, ya que como consecuencia de ello solo fue posible citar a Antonio Berliri, contrario sensu a la abundancia de autores que sostiene la existencia de distinción entre los referidos términos.

⁸ Maldonado Marín, María Gabriela. *Op. cit.* Pág. 10.

⁹ Berliri, Antonio. *Principio de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero. Volumen I. Madrid, 1964. Pág. 176.

Respecto al ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, se puede determinar que la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 239 no utiliza el término poder o potestad tributaria, se limita a indicar cuál es el organismo facultado para decretar impuestos, arbitrios y contribuciones; y en el último párrafo de dicho artículo se establece que las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten la recaudación de los mismos.

Al relacionar lo dispuesto en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, con los criterios de los tratadistas antes citados del porqué de la distinción entre poder tributario y potestad tributaria, se puede determinar que en Guatemala no se realiza dicha distinción de términos. Sin embargo la creación del tributo es por medio de una ley, que según algunos doctrinarios sería el ejercicio del poder tributario, y también se regula lo que es el cobro administrativo de los tributos, que en la doctrina sería el ejercicio de la potestad tributaria, con la salvedad que si bien se regulan ambas situaciones en ningún momento el legislador utilizó los términos poder y potestad tributaria, ni se realizó una diferenciación entre los mismos.

Al tratar de determinar, si dentro del articulado de la Constitución Política de la República de Guatemala se utilizó por el constituyente el término poder tributario, se puede encontrar que sí es mencionado en el segundo párrafo del artículo 243, el cual regula el principio de capacidad de pago, teniéndose claro que únicamente se utiliza el término más no se establece ningún tipo de aclaración sobre el mismo.

Asimismo, el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 9 regula qué es un tributo, utilizando dentro de dicha definición el término poder tributario, sin aclarar que se debe entender por éste; por lo que se puede determinar que no se cuenta dentro de las normas jurídicas vigentes en Guatemala, un concepto o definición de que es el poder tributario menos aún potestad tributaria, sino únicamente se menciona en otro artículo fuera de la regulación del principio de legalidad en materia tributaria.

Como consecuencia de lo anterior, se es del criterio que el poder tributario sí nace de la soberanía que radica en el pueblo tal y como lo establece Héctor Villegas, pero se considera que los términos poder tributario y potestad tributaria pueden ser utilizados de manera indistinta, por no existir dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco un fundamento que permita sustentar la existencia de distinción entre los mismos.

1.2 Definición de Poder Tributario o Potestad Tributaria

Es oportuno, previo a definir qué es el poder tributario, indicar que éste es conocido dentro de la doctrina jurídica con una variedad de denominaciones, las cuales van cambiando dependiendo del autor y de las disposiciones legales de cada país, siendo las expresiones más utilizadas para referirse al mismo las siguientes: Potestad Tributaria, Potestad Impositiva, Soberanía Tributaria, Supremacía Tributaria, Poder Fiscal, Poder de Imposición, Poder Tributario, entre otros.

Dentro de la doctrina se puede encontrar varios autores que establecen definiciones de qué es el poder o potestad tributaria, pero la presente investigación se limitará a algunos de ellos, enfocándose en aquellas que son más completas y que además contienen elementos relevantes, por ellos citaremos al autor, Rodríguez Lobato¹⁰ quien indica que la potestad tributaria: es el poder jurídico del Estado para poder establecer las contribuciones forzadas, mismas que van dirigidas al sujeto pasivo de la obligación tributaria, pudiendo además recaudar dichas contribuciones y destinarlas para cubrir los gastos públicos. Manifiesta el referido autor que el poder tributario corresponde con exclusividad al Estado como persona jurídica y éste lo ejerce generalmente por medio del poder legislativo teniendo siempre en cuenta la no violación del principio de legalidad .

Dentro de la definición dada por el autor Rodríguez Lobato, se encuentran aspectos de gran utilidad para la presente investigación, al mencionar que el Estado ejerce el poder tributario a través del poder legislativo, sin olvidar el no sobrepasar el tan importante principio de legalidad, es decir que el poder tributario es una función

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. México. Harla 1986, Segunda Edición. Pág. 6.

exclusiva del Estado, misma que manifiesta a través de leyes que contienen los distintos tributos, pudiendo además exigir el pago de estos a los sujetos obligados.

Según Sainz de Bujanda el poder o soberanía tributaria, como él le llama, "se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos".¹¹

Para Ramírez Cardona el poder tributario es: "*la facultad de establecer tributos, que tiene como fundamento político-financiero el hecho de que debe satisfacerse determinadas necesidades colectivas como públicas esenciales, es decir, mediante instituciones de servicio público primario. Por tratarse de necesidades de cuya satisfacción depende la integridad misma del sistema social, de manera que no puede excluirse de su beneficio tanto a quien no puede (sin capacidad económica) como a quien no quiere contribuir (el evasor) a su sostenimiento, han de financiarse las instituciones encargadas de tales funciones mediante impuestos y no mediante tasas ni precios*".¹²

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en la sentencia dictada en el expediente número 2531-2008 de fecha 05 de noviembre del 2009, establece un concepto de lo que es el poder tributario del Estado indicando que "*constituye básicamente, una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional, es decir, el hecho generador, sujeto (s) pasivo(s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos reducciones y recargos; estas son la condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar*".¹³

¹¹ Sainz de Bujanda, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 10ª Edición. Madrid España. 1993. Pág. 76.

¹² Ramírez Cardona Alejandro. *Derecho Tributario Sustancias y Procedimental*. 3ª Edición. Editorial Temis. Bogotá, 1985. Pág. 51.

¹³ Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Gaceta No. 94, Expediente 2531-2008. Fecha de Sentencia: 05/11/2009.

Es posible determinar que cada una de las definiciones citadas coinciden en que el poder o potestad tributaria es exclusiva del Estado y se manifiesta a través de la creación de tributos, mismos que nacen por medio de una norma jurídica, la cual debe ser cumplida de manera obligatoria por todo aquel contribuyente al cual le sea aplicable, sin olvidar que de la misma manera que un tributo es creado (norma jurídica), es también por medio de una norma que se deben modificar o extinguir los mismo.

Se puede concluir que definiéndola como poder o como potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar, o suprimir tributos (impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y/o contribuciones por mejoras) a través de una norma jurídica (ley), misma que debe ser emitida por el órgano competente (Congreso de la República de Guatemala) debiendo quedar establecido dentro de dicha norma todo lo referente a las bases de recaudación del tributo correspondiente para la plena validez de los mismos.

Lamentablemente a nivel doctrinal no existe unidad de criterios para la definición de lo que es poder o potestad tributaria, ya que tal y como se indico con anterioridad hay autores que sostienen que entre dichos términos no hay distinción alguna, y otros determinan que poder tributario cumple funciones diferentes a las de potestad tributaria, y que por lo tanto son distintos, sin embargo tal y como ya se indico se es del criterio que se pueden utilizar de manera indistinta.

1.3 Clases de Poder Tributario

Luego de haberse establecido y concluido qué es el poder o potestad tributaria, es oportuno indicar y desarrollar lo referente a las clases de poder tributario (tipos de poder tributario).

El hecho que el Poder tributario deviene de la soberanía, hace necesaria la existencia de diferentes clases, teniéndose en cuenta que el tipo de poder tributario aplicable en cada país dependerá de la forma de gobierno que cada uno posee, ya que dicha clasificación se realiza dependiendo de dónde nace el ejercicio de dicho poder, es por ello que dentro de la doctrina se encuentra la siguiente clasificación:

1.3.1 Poder Tributario Originario

Como se mencionó con anterioridad la clasificación del poder tributario deviene de donde emana el ejercicio del mismo, pero según D'ascoli Centeno citado por Marco Crespo la clasificación del poder tributario es forzoso atribuirlo a la organización constitucional, es decir que dependerá del reparto de las atribuciones que el constituyente haya realizado al momento de la creación de la norma suprema.¹⁴

El poder tributario originario como una de las clases de poder tributario es aquel que nace de la propia Constitución y que además se encuentra sujeto a la misma, y por ende dicho poder es desarrollado por leyes ordinarias no superiores a la norma suprema.¹⁵

Para el autor Sergio Francisco de la Garza el poder tributario originario es aquel (...) que nace de la propia Constitución; es decir que dicho poder no se recibe de ninguna otra entidad (...¹⁶) ya que su única fuente es la norma suprema.

Otra definición muy sencilla pero concreta es la dada por Romero-Muci quien indica que el poder tributario es originario "cuando emana de la propia constitución nacional".¹⁷

Osornio Corres establece, que esta clase de poder tributario es "*cuando nace originalmente de la Constitución, y por lo tanto no se recibe de ninguna otra entidad.*"¹⁸

El poder tributario originario es unas de las clases de poder que se encuentra establecido en la doctrina y que existe diversidad de conceptualización como definiciones, sin embargo se puede concluir que poder tributario originario debe entenderse tal y como su nombre lo indica que es aquel cuyo origen (nacimiento) deviene de una norma superior, es decir de la norma con mayor rango legal dentro del

¹⁴ Crespo. A. Marcos. A. *Lecciones de Hacienda Pública Municipal*. Caracas, 2010. Pág. 21.

¹⁵ *Ibíd.* Pág. 280.

¹⁶ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México, Editorial Porrúa, 1978, 8ª edición, pág. 199.

¹⁷ Romero-Muci, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)*. Venezuela. 1997. Editorial Jurídica Venezolana. Pág. LIX.

¹⁸ Osornio Corres, Francisco Javier. *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*. México. 1992. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Primera Edición. Pág. 59.

Estado de Derecho siendo esta la Carta Magna o para el caso de Guatemala la Constitución Política de la República, hay que tener en cuenta que en Guatemala el poder tributario originario además de nacer con la Constitución, se encuentra supeditado a la misma y es desarrollado por normas de rango ordinario (leyes ordinarias) nunca superiores a la Constitución, ya que es de esa manera como se encuentra regulado.

1.3.2 Poder Tributario Derivado

Previo a establecer que es el poder tributario derivado como unas de las clases de poder que puede haber dentro de la jurisdicción de un país determinado, es necesario conocer cuál es el otro nombre que se utiliza para referirse a dicho poder dentro de la doctrina, siendo este poder tributario delegado.

El poder tributario derivado o delegado es aquel que (...) nace de una Ley ordinaria, misma que puede ser modificada constantemente, y que la Constitución no lo regula ni lo autoriza, porque no nace de ella el referido poder, aunque la Carta Magna de un país norma y limita los principios de la tributación (...¹⁹) es decir el origen del poder no es en la norma suprema y por ende dicha norma no lo puede regular.

Para Héctor Villegas, el poder tributario derivado es aquel poder que surge de leyes dictadas por los Estados en virtud de su propio poder fiscal originario.²⁰

Según D'ascoli Centeno, todo ente que sea poseedor de poder tributario derivado, en realidad lo que tiene es un poder de legislación de segundo grado, ya que solo pueden dictar leyes tributarias dentro de una competencia previamente enmarcada

¹⁹ Moya Millan, Edgar José. Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. 3° Edición, Caracas. Mobilibros. 2003. Pág. 161.

²⁰ Villegas, Héctor. B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Editorial Depalma. 2001. 7° Edición. Pág.231.

en los límites y alcances que le haya fijado el ordenamiento legal que le delegó dicho poder.²¹

Sainz de Bujanda considera que el poder tributario delegado es el reconocido por normas subordinadas a la Constitución, como lo son las leyes orgánicas y las leyes ordinarias.²²

El poder tributario delegado o derivado al igual que el poder tributario originario es una de las clases de poder tributario que se encuentra ampliamente definido en la doctrina, lo cual permite citar a varios tratadistas y determinar así similitudes y diferencias entre sus conceptos o definiciones, sin embargo, la presente investigación trata de limitarse aquellos cuyas obras son de gran trascendencia, y que además permiten una mejor comprensión por la claridad de los mismos; es por ello que se puede determinar que el poder tributario derivado o delegado,²³ contrario sensu de poder tributario originario, éste no nace, es decir no tiene su origen en la norma suprema (Constitución) de cada país sino que nace de una norma de menor rango legal como lo es una ley de rango ordinario es allí el porqué de su nombre.

Con relación a Guatemala se puede concluir y determinar que según la clasificación doctrinaria de poder tributario a la cual se ha venido haciendo referencia, se puede indicar que se es del criterio de que existe un poder tributario originario, cuyo titular es el Estado, teniendo claro que la soberanía la tiene el pueblo, que de allí nace el poder tributario, y que la Constitución Política de la República específicamente en su artículo 239 da origen y fundamenta dicho poder, limitando y facultando únicamente al Congreso de la República como el órgano exclusivo para crear, modificar o suprimir tributos, por consiguiente el único medio de creación de las cargas tributarias es la ley.

²¹ D'ascoli Centeno, Humberto. *La Aplicabilidad de las Normas Procedimentales previstas en el Código orgánico Tributario, a la tributación Municipal*. Revista de Derecho Tributario (abril, mayo, junio). 1995. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Venezuela. 1995. Pág. 10.

²² Sainz de Bujanda, Fernando. Op Cit. Pág. 12.

²³ Urquizo Maggia, Daniel Fernando. *La delegación del poder tributario en el poder ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países andinos*. Ecuador, 2009. Tesis de Maestría en Derecho. Universidad Andina Simón Bolívar. Pág. 22.

1.4 Características del Poder Tributario

Las características del Poder Tributario, se deben entender como el conjunto de elementos esenciales que permiten distinguir o diferenciar al referido poder del resto de poderes que también son propios de un Estado, pudiendo mencionar entre estas las siguientes:

1.4.1) Indelegable: El poder tributario posee como elemento esencial de sus existencia el ser un poder indelegable, ya que el mismo no se puede transferir, ceder, trasladar, delegar a ningún otro ente, por ser inherente al Estado, en el entendido de que el mismo nace con el Estado, permanece con el Estado y por ende solo se puede extinguir con el Estado que le dio origen.

Por lo antes indicado, el Estado no puede renunciar o desprenderse en forma total y absoluta de su potestad tributaria o facultad de imposición tributaria, es decir que la indelegabilidad y la irrenunciabilidad como características se encuentran íntimamente relacionadas, por lo tanto el poder tributario no puede ser objeto de cesión o delegación, teniendo claro que pertenece al Estado y no al órgano legislativo que lo ejercita, que en Guatemala es el poder legislativo a través del Congreso de la República.²⁴

Según Giuliani Fonrouge²⁵ el poder tributario es indelegable debido a que el Estado no puede transferir a un tercero dicho poder, en virtud de que el mismo está siendo expresamente atribuido por la Constitución, haciéndose énfasis que según este tratadista la indelegabilidad se limita solo a la creación de la norma que da origen al tributo, pero para él sí se puede delegar en el ejecutivo o en otro ente administrativo la facultad de reglar los por menores y detalles para la ejecución de dicha ley; este criterio es según lo ya explicado en el punto 1.1 de este Capítulo respecto a la distinción entre poder y potestad tributaria.

²⁴ Urquiza Maggia, Daniel Fernando. Op. Cit. Pág. 16.

²⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos María. *Derecho Financiero*. Ed. Depalma. Tomo I. Buenos Aires. 1977. Pág. 273.

1.4.2) Irrenunciable: La irrenunciabilidad es otra característica fundamental del poder tributario, ya que el Estado no puede renunciar al referido poder por serle inherente, y además porque es por medio del mismo que obtiene la mayor parte de recursos económicos necesarios para su sostenimiento.

El poder tributario es irrenunciable, debido a que dicho poder es necesario para la subsistencia del Estado, por lo que éste no puede despojarse del mismo, es decir no puede renunciar a su poder de imposición.

Así mismo, es fácil determinar que otra de las razones de la irrenunciabilidad del poder tributario por el Estado, es que a través de dicho poder él puede exigir a los sujetos pasivos de la obligación tributaria de manera coercitiva la entrega de recursos económicos para satisfacer las necesidades públicas.

Según Giuliani Fonrouge²⁶ el Estado no puede desprenderse del poder tributario por ser un atributo esencial del mismo, ya que sin él no podría subsistir.

Se puede concluir que la irrenunciabilidad como característica del poder tributario tal y como se indicó con anterioridad, está íntimamente relacionada con la indelegabilidad de dicho poder, ya que ambos son elementos inherentes al poder tributario, por lo que en la doctrina se pueden encontrar a varios autores que consideran que el Estado no puede subsistir sin el referido poder.

1.4.3) Permanente: La permanencia es otro elemento esencial del poder tributario, y tal y como se indicó, si el poder tributario nace con el Estado dicho poder no puede dejar de existir si no es con el Estado mismo, es decir que el poder tributario o potestad tributaria como se le llama en la doctrina sólo puede extinguirse con el Estado siendo por ello que se conoce como un poder permanente.

²⁶ Loc. cit.

Según Lucy de Quiñones, establece que, si el poder tributario se desprende de la soberanía del Estado, se entiende que es inherente al mismo, por lo tanto no puede existir sin el Estado y en consecuencia al momento que el Estado desaparezca también desaparece el poder tributario.²⁷

Según Moya Millán,²⁸ la potestad tributaria perdura con el transcurso del tiempo y no se extingue, sólo se extinguirá cuando el Estado desaparezca como tal. Siempre que exista Estado como persona jurídica, ineludiblemente habrá poder de gravar, es decir que por el transcurso del tiempo, por cambios de gobierno la potestad de un Estado de crear, modificar tributos no desaparece ya que la misma existe mientras exista el Estado por ser dependientes entre sí.

1.4.4) Abstracto: Como otra de las características del poder tributario, se puede encontrar que es un poder abstracto, ya que el mismo surge antes de ser ejercitado, por el hecho de la existencia del Estado lleva implícito la existencia del poder tributario; es decir que éste una vez exista un Estado que le de vida existirá independientemente que el mismo sea ejercitado o no.

En la doctrina se pueden encontrar algunos autores que hacen mención dentro de sus obras a los caracteres del poder tributario, sin embargo son pocos los tratadistas que dan una explicación del porqué de cada una de las características del referido poder, es por ello que al indicarse que el poder tributario es un poder abstracto es oportuno citar a Moya Millán²⁹ quien establece que el poder tributario surge antes de ser ejercitado debido a que la sola existencia de un Estado le da origen a dicho poder, es decir que la existencia de un verdadero poder tributario, necesita que el mandato del Estado se materialice en un sujeto y se haga efectivo mediante un acto de la administración.

²⁷ Artunduaga Pineda, Jorge Julia. y Otros. La Titularidad del Poder Tributario en Colombia. Bogotá, 2005. Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas. Pontificia Universidad Javeriana. Pág. 25.

²⁸ Moya Millan, Edgar José. Op cit. Pág. 162.

²⁹ *Ibid.*, Pág. 161.

Según Cazorla Prieto, citado por Urquizo Maggia, el poder tributario es abstracto *"porque su existencia no implica de por sí, supremacía respecto a una persona o situación en concreto, sino que simplemente constituye una posibilidad de actuación de ciertos entes públicos no referible antes de su ejercicio en personas ni a situaciones en particular."*³⁰

Las características del poder tributario evidencian que el mismo es propio del Estado, y que lo ejerce de manera exclusiva, manifestándolo a través de la emisión de disposiciones legales que contienen tributos que son exigibles de manera coactiva.

Se puede establecer que el tratadista Moya Millán coincide completamente que las características del poder tributario son las mismas ya indicadas por el autor Giuliani Fonrouge, lo cual permite determinar que estas son las principales peculiaridades que distinguen el poder tributario del resto de poderes que son propios de un Estado.³¹

1.5 Límites del Poder Tributario

Previo a determinar cuáles son los límites del poder tributario, es oportuno conocer un poco acerca de que fue lo que originó la existencia de los límites a dicho poder, y para ello se citará a Héctor Villegas quien establece en su obra doctrinal que en el pasado los tributos significaron violencia del Estado frente al particular, y continuó sucediendo de esa manera aun cuando la aprobación de los tributos era realizada por los consejos del reino, representaciones corporativas o asambleas populares; es por ello que no existían las garantías de los súbditos debido a que la aprobación de los tributos se realizaba de forma genérica porque era nula la existencia de normas que regularan los casos individuales.³²

Sin embargo, lo anterior se convierte en historia cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas, y es allí cuando se

³⁰ Urquizo Maggia, Daniel Fernando. Op. Cit. Pág. 16.

³¹ Moya Millan, Edgar José. Op. cit. Pág. 34.

³² Villegas, Héctor. B. Op. cit. Pág. 187.

establece que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley³³; siendo esta hoy en día la realidad del poder o potestad tributaria.

El poder tributario o potestad tributaria como se le conoce, es inherente al Estado porque nace con el mismo, sin embargo no puede ser un poder ilimitado; ya que el Estado tiene la facultad de crear, modificar, extinguir tributos por medio de una norma jurídica la cual es emitida por el órgano correspondiente (en Guatemala es el Congreso de la República) en el ejercicio del poder que le es propio, pero así mismo dicho poder debe tener límites para evitar la violación de los derechos de los contribuyentes.

La potestad tributaria se subordina a la norma constitucional, que es una norma de grado superior al resto de normas existentes dentro de un Estado de Derecho, y que además contienen los límites al ejercicio de dicho poder.

Un dato muy interesante para la presente investigación, es que la potestad tributaria no es (...) omnímoda ya que la misma se encuentra limitada en los modernos Estados de Derecho, siendo la principal limitación, que el referido poder debe ser ejercido por medio de normas legales (principio de legalidad), dicho principio es solo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano emisor de la norma jurídica, pero no constituye garantía de justicia y razonabilidad en la imposición, siendo la razón por la cual los textos Constitucionales incorporan el principio de capacidad contributiva como el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (...³⁴).

Tal y como se mencionó, y haciendo énfasis que el poder tributario como la facultad que tiene el Estado de exigir prestaciones pecuniarias a los particulares, se pensaría que por ello es un poder ilimitado, sin embargo no puede ser un poder absoluto, debido a que es un poder como cualquier otro poder del Estado que posee limitaciones, y dichos límites lo constituyen los principios constitucionales tributarios. Es decir que el poder tributario es un poder limitado por la norma suprema, pero dicha norma lo hace a través de los principios que la misma regula.

³³ Loc. Cit.

³⁴ Loc. cit.

Por lo antes indicado, el poder tributario se encuentra limitado (...) por los principios tributarios constitucionales, para evitar así cometerse arbitrariedades en perjuicio de los contribuyentes, que hagan retroceder a épocas ya superadas en que la relación tributaria era de poder (...³⁵).

Luego de haberse concluido que el poder tributario es un poder limitado por principios constitucionales, cabe indicar que los principios que limitan el poder tributario en Guatemala se encuentran contenidos dentro del texto de la Constitución Política de la República, siendo estos los siguientes: el principio de legalidad (principio será desarrollado a profundidad en el siguiente capítulo de la presente investigación), principio de la capacidad de pago, prohibición a la doble o múltiple tributación, principio de equidad y justicia tributario, principio de no confiscación.

Es necesario indicar que, los principios constitucionales tal y como se ha establecido son los principales límites del poder tributario, sin embargo se debe tener en cuenta que no en todos los Estados existen las mismas denominaciones para los principios, debido a que en algunos otros países los principios constitucionales tributarios que se regulan dentro de su norma suprema, como límites al poder tributario se encuentran con denominaciones distintas a las utilizadas en Guatemala.

³⁵ Urquizo Maggia, Daniel Fernando. Op. Cit. Pág. 17.

Capítulo 2

Principio Constitucional Tributario de Legalidad

2.1 Definición de los Principios Constitucionales Tributarios

Tal y como se indicó en el numeral 1.5 del Capítulo I de la presente investigación, los principios constitucionales tributarios, constituyen los límites jurídicos al ejercicio del poder tributario del Estado, no obstante en el presente capítulo se limitará al análisis y desarrollo únicamente del principio de legalidad.

Sin embargo, previo al análisis del principio de legalidad, es oportuno profundizar un poco más sobre que son los principios constitucionales tributarios, y para ello se puede indicar lo siguiente:

Los principios constitucionales tributarios (...) son aquellos que están regulados en la Constitución y que son aplicables a todo el ordenamiento jurídico tributario (...³⁶).

Los Principios Constitucionales Tributarios son todas aquellas disposiciones jurídicas contenidas dentro de la norma suprema de un Estado, que buscan regir el funcionamiento y existencia de las cargas tributarias, pero el principal fin es limitar el ejercicio del poder o potestad tributaria que también le es propia, evitando así las ilegalidades y arbitrariedades ya sea por el propio Estado o por aquellos órganos que se auto atribuyen facultades que no les corresponden.

Otra definición sobre los principios constitucionales del derecho tributario es la dada por Vergara Sandoval, quien indica que son: *"los criterios generales plasmados en la Constitución, que deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico tributario."*³⁷

Para Zavala Ortíz, los principios constitucionales en materia tributaria son aquellos límites jurídicos que resguardan la carga tributaria para que la misma sea justa y

³⁶ Chagoyán Celis, Karen Beatriz. Principios Constitucionales Tributarios y Principios Tributarios Constitucionalizados. México. 2007. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pág. 5.

³⁷ Vergara Sandoval Rafael. Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro. Editorial Universidad del Rosario. Tomo I. Bogotá. 2010. Pág. 127.

equitativa en relación a los sujetos a los que va afectar, persiguiendo además el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social.³⁸

Se puede concluir, que los principios constitucionales en materia tributaria constituyen la principal limitante al ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado, ya que los modernos Estados constitucionales de Derecho buscan garantizar los derechos de los ciudadanos al momento de indicar que la potestad tributaria solo puede ejercerse mediante normas jurídicas objetivas que crean tributos, pero además regulan dentro de la misma norma todo lo referente a los elementos esenciales de los mismos.

Además, es oportuno indicar que en la doctrina no es fácil encontrar conceptos o definiciones de que son los principios constitucionales tributarios en general, es decir que es mucho más común que los tratadistas indiquen que los límites al ejercicio del poder tributario los constituyen los principios constitucionales, pero son muy escasos los autores que incorporan dentro de sus obras conceptualizaciones más completas y profundas de los principios constitucionales como tales, y esto se convierte en limitante respecto a la comprensión de los mismos en su conjunto.

2.2 Definición del Principio de Legalidad

El principio de legalidad en materia tributaria, es uno de los grandes límites jurídicos que se establecen dentro de la norma suprema para el ejercicio del poder o potestad tributaria del Estado, constituye uno de los tantos principios constitucionales tributarios vigentes.

Según Ernesto Flores Zavala citado por Héctor Villegas el principio de legalidad es aquel que indica que (...) todos los tributos deben establecerse por medios de normas jurídicas, tanto desde el punto material como formal, es decir por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas por el poder legislativo (...³⁹) ya que de no ser así se está incumpliendo con la norma constitucional.

³⁸ Zavala Ortíz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Chile. 1998. Pág. 16.

³⁹ Villegas. Héctor. B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. 7° Edición. . Editorial Depalma. Buenos Aires 2001. Pág. 190.

Así mismo, según García Belsunce el principio de legalidad "*constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la constitución para la sanción de las leyes, y que contienen una norma jurídica.*"⁴⁰

Una definición muy interesante y completa para la presente investigación, es la dada por Osvaldo Soler quien indica que el principio de legalidad comprende más que la creación de un tributo por una ley, el autor indica la íntima relación que el mismo tiene con el nacimiento de la obligación tributaria, ya que esta sólo debe producirse y por lo tanto nacer en base a la existencia de una ley formal que la establezca, pero además dicha ley debe indicar el concepto del hecho imponible, el elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.⁴¹

Para efectos del presente estudio, es necesario citar lo que respecto al principio de legalidad indica Héctor Villegas, ya que según este autor, dicho principio es considerado como (...) la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria porque con base al mismo se determina que la referida potestad debe ser ejercida por medio de normas legales, siendo este una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero el mismo no constituye como tal garantía de justicia y razonabilidad en la imposición (...⁴²).

Zavala Ortíz, como uno de los tratadistas que sostiene que el principio de legalidad también es denominado principio de reserva legal, realiza un aporte adicional con su definición al indicar que dicho principio es aquel que determinar que (...) solo por ley se puede imponer, suprimir, reducir, condonar tributos, establecer exenciones

⁴⁰ García Belsunce, Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Editorial. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1982. Pág. 78.

⁴¹ Soler, Osvaldo H. *Derecho Tributario*. Argentina, Editorial La Ley, 2002, pág. 103 y 104.

⁴² Villegas. Héctor. B. *Op.cit.* Pág. 187.

tributarias o modificar las leyes existentes (...⁴³); a diferencia de otras definiciones y conceptualizaciones dicho autor deja plasmando de manera clara y precisa que el principio de legalidad comprende más que la simple creación de los tributos.

La conceptualización realizada por el tratadista antes indicado sobre el principio de legalidad, es una de las más completas citadas dentro de la presente investigación, ya que se incluye dentro de la misma que al desear modificar una ley por medio de la cual se creó un tributo, dicha modificación también debe ser a través de una ley, esto evidencia lo fundamental que es dentro de todo Estado constitucional de Derecho el principio de legalidad, porque la creación, las bases de recaudación, modificación o el dejar sin vigencia un tributo es por medio de una ley.

El principio de legalidad es un principio constitucional existente en todo Estado de Derecho, por lo que se ha denominado según la doctrina como un principio común del derecho constitucional tributario, y en Guatemala garantiza que la única fuente creadora de impuestos es la ley por medio del Congreso de la República como el órgano exclusivo para hacerlo.

En la doctrina existe con relación al principio de legalidad un acuerdo general, respecto a que la creación y percepción de tributos se encuentra dentro de las materias reservadas a la ley, porque el único medio para hacerlo es la ley, y por ende el órgano facultado para la realización de la referida función es el Organismo Legislativo.

Vergara Sandoval manifiesta que las expresiones principio de legalidad con reserva de ley son utilizados como sinónimos por algunos autores como Zavala Ortíz, criterio que no se comparte, en virtud que en Guatemala el artículo 239 de la Constitución Política de la República regula el principio de legalidad y dentro del mismo se encuentra comprendido lo que es la reserva de ley ya que dicho artículo indica ... Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar..., es decir que por mandato constitucional únicamente el Congreso en el ejercicio de una de las funciones

⁴³ Zavala Ortíz, José Luis. Op. cit. Pág. 16.

para la cual existe (creación de la ley) puede decretar impuestos, y de allí el porqué de la utilización del término reserva de ley; y así mismo en el último párrafo del mismo artículo constitucional se encuentra contenido lo que se conoce como preferencia de ley por la nulidad de toda disposición inferior a la ley que contradiga o tergiverse las normas legales que regulan la bases de recaudación de un tributo (temas que se desarrollarán más adelante).

Relacionando lo establecido en el Capítulo I de la presente investigación, *(específicamente lo referente a los criterios que algunos autores poseen respecto a la distinción entre poder y potestad tributaria, indicando que este último comprende todo lo relacionado a la actividad administrativa para la recaudación de los tributos)*, con lo indicado por Vergara Sandoval a que no quedan comprendidos dentro de principio de legalidad tributaria los aspectos de la regulación relativos a elementos procedimentales o formales propios de la ejecución de la ley, ya que los mismos forman el ámbito de la normativa reglamentaria, es fácil determinar que con el criterio de dicho tratadista se reitera la teoría de los seguidores (corriente doctrinal) de la distinción entre poder y potestad tributaria.

En Guatemala, tal y como se indicó con anterioridad el principio de legalidad es un principio fundamental en materia tributaria, ya que el mismo constituye un límite al ejercicio del poder tributario, estableciendo que no puede existir o crearse un tributo si no es por medio del órgano competente y a través de una ley, y además con el mismo se busca garantizar la no violación de los derechos de los contribuyentes por arbitrariedades de órganos administrativos cuyas funciones se deben limitar a recaudar los tributos.

En la doctrina varios autores como Héctor Villegas, utilizan y parten del aforismo (*nullum tributum sine lege*), que significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, en Guatemala no se utiliza como tal dicho aforismo latín ya que es puramente doctrinal, pero la norma constitucional establece de manera concreta en el artículo 239 y 171 literal c) que el único que puede decretar los impuestos es el

Congreso de la República, y siendo el caso que conforme el artículo 157 de la misma norma se determina que es al Congreso a quien corresponde la potestad legislativa, en el entendido que la misma consiste en crear leyes, por lo tanto es fácil determinar que en Guatemala los impuestos son creados por medio de una ley, misma que es emitida por el Congreso como el órgano facultado.

Según el principio de legalidad se necesita de una ley formal para el establecimiento de los tributos, sin embargo se puede considerar dicho principio como el universo en cuanto a la validez de las cargas tributarias, se dice el universo porque en Guatemala es dentro de ese principio en donde se encuentra comprendido la reserva de ley y la preferencia de ley.

Se puede concluir que el principio de legalidad es un principio indispensable para el establecimiento de las cargas tributarias dentro de un Estado constitucional de Derecho, ya que los tributos deben ser creados por medio de una norma jurídica (ley) como requisito fundamental para la validez de los mismos.

2.3 División del Principio de Legalidad

En un Estado constitucional de Derecho, el principio de legalidad es fundamental, pero en la doctrina se ha determinado que el mismo comprende dos figuras jurídicas, el principio de legalidad administrativa o preeminencia de la ley, y por otro lado la reserva de ley.⁴⁴

En Guatemala, el principio de Legalidad regulado específicamente en el artículo 239 de la Constitución Política de la República se divide o comprende la reserva de ley y la preferencia de ley lo cual se determina al interpretar la norma.

Sin embargo, dentro de la doctrina se encuentran corrientes que consideran que principio de legalidad y principio de reserva de ley son sinónimos, como se indicó en la numeral anterior, pero así mismo hay otras corrientes doctrinales que sustentan que no

⁴⁴ Torruco Salcedo, Sitlali. El Principio de Legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Pág. 5.

son sinónimos, criterio que se comparte, y por ello es oportuno indicar qué es la reserva de ley.

2.3.1 Reserva de Ley:

La reserva de ley como una de las partes que integran el principio de legalidad se puede indicar que nace de la premisa de la no existencia del tributo sino está establecido en la ley y por el ende el mismo no puede ser aplicado, adicionalmente la ley debe determinar sus bases de recaudación.⁴⁵

La reserva de ley en Guatemala "*corresponde con exclusividad del Congreso de la República de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria ...*"⁴⁶

El principio de legalidad de reserva de ley parte (...) del aforismo de origen latino *Nullum Tributum sine lege* (no existe tributo sino lo establece la ley) el cual postula que para que sea aplicado un tributo de manera legal debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe de determinar las bases de recaudación (...⁴⁷), es decir que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

Para efectos de la presente investigación es sumamente importante indicar que la reserva de ley (...) implica la prohibición a la administración de dictar normas referentes a las materias reservadas al organismo legislativo (...⁴⁸), es decir que tal y como se ha venido reiterando, la creación de cargas tributarias es única y exclusivamente por medio de una ley, porque los constituyentes así lo dispusieron en la norma suprema y por ende ningún órgano administrativo puede crear tributos, sino única y exclusivamente el Congreso de la República.

La reserva de ley comprende y deja establecido cual es el único órgano competente para crear tributos, y así mismo manda que dentro de la creación del tributo

⁴⁵ Soler, Osvaldo H. Op. cit. Pág. 104.

⁴⁶ Asamblea Nacional Constituyente. **Constitución Política de la República de Guatemala**. Guatemala 1985. Artículo 239.

⁴⁷ Menéndez Ochoa, Ángel Estuardo. Derecho Constitucional Tributario. Diplomado en Actualización Tributaria. Guatemala 2010. Pág. 9.

⁴⁸ *Ibid.*, Pág. 8.

por medio de la norma jurídica correspondiente se debe incluir las bases de recaudación del impuesto creado.

En Guatemala no se encuentra la reserva de ley con un epígrafe por ser denominaciones puramente doctrinarias, sin embargo es dentro del artículo 239 de la norma suprema en donde se encuentra contenido el mismo, en virtud de que los constituyentes plasmaron que la creación de impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales corresponde con exclusividad al Congreso de la República, y siendo el caso que el Congreso es quien ejercer la potestad legislativa, se entiende que la creación de los tributos la hace por medio de una ley, es allí en donde entra a funcionar la reserva de ley porque la Constitución Política de la República ordena que sea únicamente por medio de una ley y no con otra disposición jurídica que se creen los tributos, designándose como único medio de creación de las cargas tributarias la ley.

En Guatemala por mandato Constitucional es el Congreso de la República, el único destinatario de la reservas de ley en materia tributaria, por ser el órgano que produce el derecho, y es por ello que puede dictar las normas jurídica en materia tributaria; quedando por ende totalmente prohibido que entidades estatales encargadas de la recaudación de los tributos (SAT) pretendan atribuirse funciones legislativas que no les competen y menos aún tratar de solventar vacíos legales por medio de acuerdos emitidos por la autoridad superior de dicha entidad.

Si bien, la reserva de ley como parte integrante del principio de legalidad consiste en la designación precisa que hace la norma suprema de la creación de los tributos solo por medio de una ley, misma que es creada por el Congreso de la República, también se debe tener en cuenta que esa misma ley que crea el tributo, debe establecer los elementos esenciales del mismo es decir las bases de recaudación del tributo correspondiente, para la validez del mismo.

2.3.2 Preferencia de Ley

La preferencia de ley en Guatemala se puede considerar parte integrante del principio de legalidad, misma que tal y como su nombre lo indica, se refiere a la superioridad que tiene una disposición jurídica con rango de ley sobre cualquier reglamento o disposición de tipo administrativo, es decir que estos últimos no pueden contrariar ni tergiversar la misma.⁴⁹

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece la preferencia de ley al indicar 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 (...⁵⁰).

La preferencia de ley como uno de los supuesto integrantes del principio de legalidad, se refiere a que la ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorando, acuerdo u otra disposición legal de inferior jerarquía, y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley.⁵¹

Según la doctrina contemporánea la preferencia de ley es expresada como principio de legalidad, es decir un solo nombre para tres principios, así lo denominan ellos, sin embargo es invalido todo acto de los poderes públicos que esté en contraste con la ley, ya que es allí en donde existe el principio de preferencia de ley.⁵²

Tal y como lo establece Chagoyán Celis, el principio de legalidad rige en dos esferas, siendo una de ellas la esfera administrativa o preeminencia de ley, en Guatemala preferencia de ley, misma que exige la conformidad de la administración en todas sus actuaciones a la ley, es decir el actuar de la administración se debe limitar a lo que establece la ley.⁵³

⁴⁹ Asamblea Nacional Constituyente. Op Cit. Artículo 239.

⁵⁰ Loc. cit.

⁵¹ Menéndez Ochoa, Ángel Estuardo. Op. cit. Pág. 10.

⁵² Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. El principio de legalidad. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/22/9.pdf>. Fecha de consulta. 08/04/2014.

⁵³ Chagoyán Celis, Karen Beatriz. Principios Constitucionales Tributarios y Principios Tributarios Constitucionalizados. México. 2007. Páginas 9 y 10.

En congruencia a lo anterior Garrido Falla, citado por Chagoyán Celis, establece que en relación a la preeminencia de ley, implica que la administración en la producción de las normas administrativas debe respeto absoluto a la jerarquía normativa, además de la obligada sumisión de los actos de la administración a las disposiciones de carácter general previamente establecidas.⁵⁴

Así mismo, en la doctrina mexicana se ha determinado que el principio de legalidad comprende dos figuras, dentro de las cuales se encuentra la preeminencia de la ley, que en Guatemala como ya se señaló llamamos preferencia de ley, lo cual se refiere a la esfera aplicativa, es decir que los órganos facultados para el cobro y recaudación de los tributos deben regir su actuar a lo dispuesto por la ley.⁵⁵

Según la jurisprudencia del tribunal constitucional en Guatemala, "*la preferencia de ley se refiere a que, para su aplicación, la ley debe prevalecer sobre cualquier disposición de inferior jerarquía, estando éstas limitadas a desarrollar estrictamente lo dispuesto en aquélla, a efecto de agilizar su aplicación.*"⁵⁶

Se puede concluir que la preferencia de ley como uno de los dos componentes del principio de legalidad en Guatemala, se debe entender tal y como lo regula la norma suprema que toda disposición jurídica que sea inferior a la ley y que contradiga o de una interpretación opuesta a lo que la ley regula es nula de pleno derecho, por ende como lo establece el tribunal constitucional la ley siempre prevalece sobre cualquier otra disposición inferior a ella.

2.4 Regulación del Principio de Legalidad en Guatemala

Luego de haberse mencionado dentro de la presente investigación a grosso modo la regulación de principio de legalidad en materia tributaria, en la legislación guatemalteca, es oportuno profundizar sobre dicha regulación, indicado que la Constitución Política de la República de Guatemala, dentro de su articulado regula de manera específica (artículo 239) el Principio de Legalidad.

⁵⁴ Ibid., Pág. 10.

⁵⁵ Torruco Salcedo, Sitlali. Op. cit. Pág. 5.

⁵⁶ Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número: 106. Expediente Número: 1832-2012. Sentencia de Fecha: 17/10/2012.

El artículo 239 al cual se ha venido haciendo referencia textualmente establece:

"Artículo 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:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación."⁵⁷

La razón por la cual se considera necesario citar textualmente el artículo constitucional, se debe a que el mismo será objeto de análisis en su totalidad dentro de la presente investigación.

Continuando con la regulación del principio de legalidad dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, se puede encontrar que el artículo 239 citado se complementa con el artículo 171 literal c) de la misma norma suprema, ya que el mismo establece:

⁵⁷ Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala. 1985. Artículo 239.

Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso ...

c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación...,⁵⁸

Luego de haberse indicado y citado los artículos constitucionales que fundamentan y regulan el principio de legalidad en materia tributaria, que son el punto de partida del tema de investigación, se puede citar lo dispuesto en la ley ordinaria como lo es el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual en su artículo 3, establece:

"Artículo 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.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.

⁵⁸ Ibid., Artículo 171 c)

8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación."⁵⁹

Al complementar la regulación del principio de legalidad en materia tributaria con lo dispuesto en la ley ordinaria, es posible determinar que el numeral 1, 2, y 4 del artículo citado regula lo dispuesto en el artículo 239 constitucional de una manera más desarrollada, se dice desarrollada porque mantiene tal y como debe de ser lo dispuesto en la norma suprema añadiendo dentro de lo legalmente posible disposiciones que faciliten la comprensión y aplicación, ya que el legislador dispuso que se requiere de una ley para y enumera cada uno de los supuestos, y al integrar la norma ordinaria con lo dispuesto en la Constitución Política de la República se encuentra que si bien dentro del texto no se utiliza el término principio de legalidad, es dicho principio el desarrollado y enfatizado dentro del texto de la ley ordinaria.

De igual forma los dos últimos párrafos que integran el artículo de la norma ordinaria desarrollan y regulan lo establecido en la Constitución con relación a la nulidad de disposiciones inferiores a la ley que contradigan o tergiversen la misma.

2.5 Análisis del Principio de Legalidad

El principio de legalidad en materia tributaria, se puede determinar que es un principio fundamental y básico en todo Estado constitucional de Derecho, su finalidad es evitar la arbitrariedad en la creación de las cargas tributarias.

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco como se ha enfatizando, el principio de legalidad se encuentra regulado de manera específica en el artículo 239 de

⁵⁹ Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 6-91. Código Tributario. Guatemala. 1991. Artículo. 3.

la Constitución Política de la República el cual se complementa con el artículo 171 literal c) de la misma norma, disposiciones legales que fundamentan la exclusividad que tiene el Congreso de la República como único órgano para crear impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios, contribuciones especiales, a través de una ley incluyendo dentro de la misma las bases de recaudación.

Teniendo claro que en Guatemala el Organismo Legislativo, a través del Congreso es el único que debe y puede crear las cargas tributarias, dicha creación debe realizarse conforme las necesidades que el propio Estado tiene, es decir que debe existir un motivo razonable y evidente que justifique la creación de una nueva carga tributaria para los contribuyentes, teniéndose en consideración que dicha carga debe ser equitativa y justa, siendo allí en donde deben estar comprendidos el resto de principios tributarios para garantizar el cumplimiento de las disposiciones de la norma suprema y no violentar los derechos y garantías de los contribuyentes.

Respecto a las bases de recaudación (concepto propio del derecho tributario guatemalteco), conocido doctrinalmente como elementos esenciales del tributo, se puede indicar que la Constitución Política de la República de Guatemala establece que es dentro de la misma ley que crea el impuesto en donde debe quedar plasmado de manera clara y precisa cual es el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo impositivo, las deducciones, entre otros.

El hecho generador, también conocido doctrinalmente y en el código tributario guatemalteco como hecho imponible, es aquel presupuesto que el legislador plasma en la ley, para tipificar el tributo, mismo que al realizarse da nacimiento a la obligación tributaria⁶⁰, esto evidencia que la ley no es suficiente por si sola para crear la obligación tributaria, sino que se necesita que dentro de la misma el legislador deje plasmada cual es la circunstancia o suceso que va dar origen a la obligación tributaria.

Según lo ha dispuesto la Corte de Constitucionalidad, el hecho generador es aquel supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y

⁶⁰ Ibid., Artículo 31.

cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria.⁶¹

La creación de los impuestos por el órgano que tiene la potestad legislativa, Congreso de la República, a través de una ley, conlleva la determinación de las bases de recaudación, siendo una de ellas el hecho generador o hecho imponible, por ende queda determinadamente prohibido la regulación de dicha base por reglamentos o peor aún por Acuerdos emanados de órganos administrativos, cuya función se debe limitar a la recaudación de los tributos y no a legislar.

Otra de las bases de recaudación de los impuestos según la norma suprema guatemalteca, es las exenciones, entendiendo esta como la facultad de eximir de la carga tributaria a ciertos sujetos pasivos.⁶²

Según las disposiciones legales vigentes en Guatemala, una exención tributaria *"es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley."*⁶³

Las exenciones como otra de las bases de recaudación, debe estar debidamente establecidas en la ley que crea el impuesto, el legislador debe incluir dentro de la norma jurídica de manera expresa quienes son los sujetos que habiendo realizado el supuesto de la norma (hecho generador) están liberados de cumplir con el pago de dicha carga tributaria.

Teniendo claro que las exenciones de las cargas tributarias, las realiza el Congreso a través de la ley por medio de la cual crea el impuesto, es obvio que bajo ninguna circunstancia otro órgano puede crear exenciones, y de hacerlo las mismas son nulas de pleno derecho.

El Sujeto pasivo del tributo como otra de las bases de recaudación que regula la Constitución Política de la República, se puede definir como *"el obligado al*

⁶¹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93. Sentencia: 11-02-94.

⁶² Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. Argentina. Ediciones Depalma. 1997. pág. 348

⁶³ Congreso de la República. Op. Cit., Artículo 62.

cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable."⁶⁴

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona individual o jurídica que al momento de realizar el presupuesto establecido en la ley (hecho imponible) está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, es decir debe pagar el tributo respectivo.

El sujeto pasivo, debe al igual que las bases de recaudación anteriormente indicadas quedar establecido en la ley, por ende la norma jurídica que crea la carga tributaria, debe establecer quiénes son los sujetos pasivos de dicho tributo, no pudiendo ser creados por otro órgano que no sea el Congreso debido a que solo éste es el titular del poder legislativo por mandato constitucional.

Continuando con el estudio de la bases de recaudación de los tributos, en oportuno indicar que la Constitución Política de la República además del sujeto pasivo regula la figura de responsabilidad solidaria, misma que de ser voluntad de los legisladores el establecerla, y lo deben hacer por medio de la norma jurídica con la cual se está originando una nueva carga tributaria.

Acudiendo a lo establecido en el artículo 20 del Código Tributario se encuentra la figura de responsabilidad solidaria, indicando que los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de la misma.

La responsabilidad solidaria en el derecho tributario, según Giuliani Fonrouge, se refiere a que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente.⁶⁵

Según dicha norma ordinaria a la responsabilidad solidaria en materia tributaria le son aplicables las disposiciones del derecho civil en sus diferentes manifestaciones.

⁶⁴ Ibid., Artículo 18.

⁶⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit., Pág. 488.

Es necesario indicar que en Guatemala, con base en la norma de rango ordinario (Decreto 6-91 del Congreso de la República) hay distinción entre sujetos pasivos por deuda propia (contribuyentes) y el sujeto pasivo por deuda ajena el responsable solidario; además doctrinariamente también se da de esa manera la distinción.

Otra de las bases de recaudación que debe incluir la creación de un impuesto, se encuentra lo relativo a la base imponible, la cual según la Corte de Constitucionalidad *"no es más que la cantidad o cifra a la cual se aplica la tasa respectiva para calcular el pago de un impuesto, es decir, la cantidad objeto de gravamen que naturalmente debe estar desprovista de impuestos."*⁶⁶

La base imponible como otro de las bases de recaudación, se puede conceptualizar como aquel valor o cantidad monetaria sobre el cual se aplica el tipo impositivo (tipo de gravamen) para determinar así la cantidad que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria en concepto de tributo a la Administración Tributaria, como el órgano encargado de la recaudación.

Así mismo cabe reiterar que al igual que las bases de recaudación anteriormente indicadas, la base imponible también debe ser establecida por el legislador en la norma a través de la cual crea determinado impuesto.

El tipo impositivo, como se le llama en Guatemala, doctrinalmente conocido con nombres como tasa o tarifa, tipo de gravamen⁶⁷, es *"la expresión cifrada de la cantidad a pagar como tributo, fijada por la ley, para cada grado o escalón de la base imponible o por cada unidad o unidades de la misma."*⁶⁸

La Corte de Constitucionalidad según fallo de fecha trece de junio del año dos mil trece define al tipo impositivo como *"la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la*

⁶⁶ Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número 100. Expediente 2851-2010. Sentencia. 12/04/2011.

⁶⁷ Salcedo Torruco, Sitlali. Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un maestro. Editorial Universidad del Rosario. Tomo I. Bogotá. 2010. Pág. 97.

⁶⁸ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Manual de Derecho Financiero*. Centro de Investigación y Capacitación proyecto de reforma judicial. El Salvador. Pág. 325

*regulación de las tarifas o alícuotas individuales que multiplicada a la base imponible, determina (o liquida) el impuesto que corresponde pagar en cada caso concreto."*⁶⁹

El tipo impositivo como la tarifa que se aplica a la base imponible para determinar el monto del tributo a pagar, es otra de las bases de recaudación (elementos fundamental) del tributo, sobre el cual existe abundante jurisprudencia del tribunal constitucional, lo cual evidencia que es un elemento que debe ser incluido por el legislador dentro de la norma jurídica al momento de crear un impuesto, estando eminentemente prohibida la determinación del mismo por los órganos administrativos, así como lo es cuales quiera otra base de recaudación.

Continuando con el estudio de las bases de recaudación del tributo, la Constitución Política de la República, establece que las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, también son bases de recaudación, entendiendo que estas al igual que todas las bases de recaudación anteriormente analizadas y descritas deben ser constituidas por el legislador en la ley que crea determinada carga tributaria, lo cual hace evidente que en base a la reserva de ley del principio de legalidad ningún otro órgano depositario de potestad alguna puede establecer o determinar dichas bases de recaudación, y de hacerlo tales disposiciones deben quedar sin efecto utilizando los medios que la misma norma suprema regula para ello.

Es pertinente indicar que según Hernández Figueroa las deducciones como bases de recaudación de un impuesto, consisten en descontar una cantidad o parte del valor a la base imponible.⁷⁰

Las deducciones lo que buscan es depurar la base imponible, ya que las mismas son aplicables a la cantidad objeto de gravamen buscando disminuir la misma para que la carga tributaria a pagar sea menor.

Los descuentos como bases de recaudación, es la "rebaja o compensación parcial de deuda por lo tanto, es una rebaja del tributo determinado"⁷¹

⁶⁹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta Número 108. Expediente Número: 3810-2012. Sentencia: 13-06-2013.

⁷⁰ Hernández Figueroa, Raúl. Efectos económicos del sistema tributario en Guatemala. Quetzaltenango. 2002. Pág. 4.

Los descuentos como una de las bases de recaudación de un impuesto son aquellos que se efectúan al monto o cantidad sobre el cual se debe calcular el tributo es decir se aplica a la base imponible al igual que las deducciones.

Las reducciones al impuesto como base de recaudación, deben ser establecidas por el legislador al crear los mismos, siendo estas la desgravación, rebaja o exención parcial de la carga tributaria.⁷²

Los recargos como otra de las bases de recaudación son todos los aumentos que puede sufrir el tributo.⁷³

Los recargos en materia de impuestos, es todo aquello que puede aumentar el monto a pagar al fisco por dicho concepto, y que normalmente se genera como consecuencia de incumplimiento puntual por el contribuyente de la carga tributaria.

Debido a que toda obligación no cumplida genera consecuencias, pues así lo debe prever el legislador al momento de crear las cargas punitivas, es por tal motivo que como otras de las bases de recaudación de los impuestos se encuentra las infracciones y sanciones tributarias, teniendo en cuenta que éstas deben quedar incluidas y solo pueden ser establecidas en la ley en cumplimiento del principio de legalidad pero especialmente por el componente de dicho principio como lo es la reserva de ley.

Las infracciones según el artículo 69 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se pueden definir como: ... toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal ...,⁷⁴

En la doctrina se pueden encontrar que las infracciones tributarias se definen como "*el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales,*

⁷¹ Ibid., Pág. 5.

⁷² Loc. cit.

⁷³ Loc. cit.

⁷⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 6-91. Código Tributario. Guatemala. 1991. Artículo. 69.

consistente en un hacer o en un no hacer, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria."⁷⁵

Se es del criterio, que si las infracciones tributarias son la violación a las disposiciones de la ley tributaria, es evidente que las mismas debe estar definidas en la norma que contiene el impuesto, ello en cumplimiento del principio de legalidad, específicamente por ser una base de recaudación que se encuentra comprendido dentro de la reserva de ley, lo cual pone de manifiesto que las infracciones tributarias solo pueden ser creadas por el Congreso de la República a través de una ley.

Si las infracciones tributarias son la violación de la norma con rango de ley, se debe entender que dichas violaciones al ocurrir tiene una consecuencia de tipo jurídico, que se denomina sanción tributaria.

Las sanciones tributarias son la consecuencia jurídica de la infracción, y comúnmente dichas sanciones son la multa.⁷⁶

Según Hernández Figueroa las sanciones tributarias son la pena aplicable a la infracción;⁷⁷ y en Guatemala tal y como él lo indica de conformidad con lo establecido en la Constitución Política de la República específicamente en su artículo 41, en protección al derecho de propiedad se prohíben establecer como sanción multas que excedan el valor del impuesto omitido.

Se puede concluir que las sanciones tributarias, como consecuencia de la infracción cometida en violación a lo dispuesto en la norma jurídica tributaria, deben estar contenida como base de recaudación en Guatemala en la ley como requisito para la validez de la misma, por lo que el legislador debe prever y plasmar dentro de la misma norma que da nacimiento a la carga tributaria todas y cada una de las bases de recaudación incluyendo las sanciones tributarias aplicables al sujeto pasivo.

Luego de haberse mencionado y definido cada una de las bases de recaudación que la Constitución Política de la República regula dentro de su artículo 239, es

⁷⁵ Ríos Granados, Gabriela. Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano. Boletín mexicano de Derecho Comparado, número 114. Septiembre-Diciembre. 2005. Pág. 1171.

⁷⁶ Ibid., Pág. 1182.

⁷⁷ Hernández Figueroa, Raúl. Op. cit. Pág. 5.

necesario indicar y hacer énfasis que la norma suprema en Guatemala es rígida por lo tanto no permite la delegación de la potestad legislativa a ningún otro poder u organismo, correspondiéndole con exclusividad al Congreso de la República la facultad de legislar y por ende de crear cargas tributarias, contrario a lo que sucede en Perú en donde se (...) permite la delegación de la potestad de legislar por el Congreso al Organismo Ejecutivo, el cual puede dictar decretos legislativos para crear así tributos (...⁷⁸).

Teniendo claro que la emisión de la leyes en Guatemala la realiza únicamente el Congreso de la República, y enfatizando la existencia del principio de legalidad en materia tributaria dentro de la norma suprema con sus componentes inmersos como lo son la reserva y preferencia de ley (temas ya analizados dentro de presente capítulo), es necesario indicar que las bases de recaudación comprendidas en el primero de los componentes del principio, solo deben y pueden ser creados por el Congreso de la República en el momento y dentro de la misma ley que decreta el impuesto respectivo.

La razón por la cual se realiza la aclaración de que las bases de recaudación indicadas en la Constitución Política de la República, solo pueden ser creadas por el Congreso se debe al necesario y estricto cumplimiento del principio de legalidad regulado en dicha norma suprema, ya que el Congreso de la República es el único órgano facultado para la creación de impuestos a través de la emisión de una ley, en el ejercicio del poder o potestad tributaria del Estado, como consecuencia de la división de poderes, lo cual no comprende sola la creación de impuestos, sino también los legisladores deben incluir dentro de dicha norma las bases de recaudación debido a que las mismas tienen que ser creadas en la misma ley como se indicó con anterioridad.

Enfatizando que las bases de recaudación solo pueden ser creados a través de la ley, es necesario señalar que el hecho que dentro del listado indicado en la norma suprema no aparezca algún elemento relacionado al tributo que de su propia naturaleza se derive no significa que el mismo puede ser creado por medio de disposiciones jurídicas emitidas por un órgano administrativo (SAT), tal y como suele suceder en

⁷⁸ Constitución Política del Perú. Perú. 1993. Art. 104.

Guatemala en donde órganos administrativos se facultan funciones legislativas violando así principios constitucionales.

Se puede concluir que el Congreso de la República de Guatemala a través de la ley formal crea la carga tributaria con todas sus bases de recaudación para que sea exigible el cumplimiento de la obligación tributaria, así como lo esencial de su caracterización, quedando determinado que los límites que dicho órgano tiene para la realización de su función legislativa tributaria es la no violación de las disposiciones contenidas en la norma suprema garantizándole así a los contribuyentes la seguridad jurídica y la justicia.

Respecto a la forma de pago de un tributo y a la legalidad para la creación del mismo, es posible determinar que en la doctrina no hay muchos tratadistas que hagan mención de manera específica a dicho tema, ya que son muy escasos los autores (García López-Guerrero y Díaz Escalante) que desarrollan éste, la mayoría es por cuestión de interpretación y de obviar que el mismo es parte integrante para el buen funcionamiento del impuesto, y si se está ante en un sistema estricto, con Constitución rígida, como lo es el de Guatemala, en donde los tributos se crean únicamente por medio de una ley, es obvio que la misma debe comprender y/o contener las bases de recaudación, así como todo aquello que es esencial de su caracterización, quedando comprendido dentro de ello la forma de pago del tributo.

Sin embargo, el autor García López-Guerrero indica que *"las leyes que impongan contribuciones a los particulares deberán ser proporcionales a la capacidad económica del contribuyente, señalando con certeza y claridad el sujeto que debe pagarla, el hecho generador de la obligación fiscal, la base gravable, la tasa, cuota o tarifa a pagar, **la forma y lugar de pago,** (el subrayado es propio) de manera tal que la obligación fiscal no resulte incómoda para el contribuyente en su cumplimiento."*⁷⁹

Según la investigación realizada por Díaz Escalante, de conformidad con el principio de certidumbre o certeza de Adam Smith, el impuesto que todo contribuyente debe pagar debe ser claro y preciso, para evitar así arbitrariedades, abusos y

⁷⁹ García López-Guerrero, Luis. Derechos de los contribuyentes. Cámara de Diputados, LVIII Legislatura. Universidad Nacional Autónoma de México. México. 2000. Pág. 17.

corrupción, por lo que cada una de las leyes que imponen las contribuciones debe determinar de manera clara y precisa quienes es el sujeto del impuesto, cual es el objeto, la cuota, la base, la forma y fecha de pago, (el subrayado es propio), del mismo.⁸⁰

La Corte de Constitucionalidad posee jurisprudencia que sirve de base para determinar que la forma de pago de un tributo solo puede ser establecida por ley, como parte integrante del impuesto, si bien no se dispone de fallos que lo indican de manera específica, concreta y textual, si hay algunos que indican que los tributos y sus elementos son establecidos por ley, tales como:

Expediente número 2531-2008, Gaceta número 94, sentencia de fecha 05/11/2009, el cual en su parte conducente establece que "... *El poder tributario del Estado constituye básicamente, una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional, (el subrayado es propio), es decir, el hecho generador, sujeto (s) pasivo(s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos reducciones y recargos; estas son la condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar,...*"⁸¹

Tomando como base la sentencia citada se puede determinar que el tribunal constitucional establece que la ley que crea un tributo debe contemplar como mínimo lo establecido en el artículo 239 de la norma suprema, y además regular todo lo relativo al tema, evidenciado esto que dicho artículo otorga directrices generales sobre el principio de legalidad y las bases de recaudación, por ende como se hizo referencia anteriormente es dentro de la misma ley que se debe regular todo lo esencial de la caracterización de la carga tributaria de que se trate incluyéndose así (la forma de

⁸⁰ Díaz Escalante, Nayeli. Análisis jurídico del Principio de Capacidad Contributiva en relación a los ingresos acumulables en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las personas morales sujetas a concurso mercantil. México 2003. Tesis de Licenciatura en Derecho con Especialidad en Derecho Fiscal. Universidad de las Américas Puebla.

⁸¹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta 94. Expediente Número 2531-2008. Sentencia del 05-11-2009.

pago), por lo tanto los fallos de la Corte de Constitucionalidad determinan que los elementos estructurales del tributo son establecidos por medio de una ley.

Otro fallo del Tribunal Constitucional relacionada al tema de investigación (regulación de la forma de pago) es el expediente número 4132-2009, Sentencia de fecha 11/04/2011, la cual en su parte conducente establece que:

" Esta Corte estima acertado tal razonamiento, en cuanto a considerar que es el órgano legislativo el único órgano al que, en atención a su carácter representativo, se le ha delegado la función de decretar impuestos. Esta atribución debe ser entendida en su acepción más amplia, que de esa forma incluye la creación, modificación y supresión de los tributos, lo que debe hacer de acuerdo a las necesidades fundamentales del Estado, en las que sobresalen las de seguridad y justicia, la que también incluye la determinación de la bases de recaudación de los tributos que instituye (el subrayado es propio)..., En el caso de la obligación tributaria y todos sus elementos, en virtud del principio de legalidad, éstos sólo pueden ser definidos a través de una norma jurídica con carácter de ley. Por eso, de acuerdo al principio "nullum tributum sine lege", para que un tributo sea considerado como tal, debe estar expresamente establecido en una ley. Y no sólo eso, sino también el supuesto que lo genera, la base imponible o sistema para determinarlo, la manera de cumplir con la obligación, el órgano legitimado para recibir el pago correspondiente, las infracciones y sus consecuentes sanciones, las exenciones y demás elementos que, por su naturaleza, no pueden quedar condicionados a la voluntad de aquél organismo administrativo (el subrayado es propio)...⁸²

La parte conducente del fallo indicado, manifiesta que el tribunal constitucional determina primero que los tributos solo pueden ser creados por ley, segundo que se debe incluir con la creación del tributo las bases de recaudación o elementos fundamentales de los mismos, ya que tal y como aparece en dicho fallo se establece de manera clara y precisas que deben estar dentro de la norma jurídica con carácter de ley, los demás elementos que, por su naturaleza, no pueden quedar condicionados a la voluntad de aquél organismo administrativo.

⁸² Corte de Constitucionalidad. Gaceta 100. Expediente Número 4132-2009. Sentencia de fecha 11-04-2011.

Es evidente que tanto la doctrina como la jurisprudencia nacional coinciden en que cada una de las bases de recaudación deben quedar establecidos en la ley, en cumplimiento a lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala respecto al principio de legalidad (creación del tributos, elementos esenciales), pero así mismo debe ser creado por medio de ley todo lo esencial de su caracterización (entre ellos forma de pago); quedando completamente prohibido que éstos puedan ser establecidos por órganos administrativos.

Las normas administrativas no pueden regular las bases de recaudación ya que las mismas por la reserva de ley del principio de legalidad deben ser creadas en la ley por el órgano exclusivo y titular del poder legislativo.

En Guatemala debido a la existencia de una Constitución rígida, se entiende que es imposible que el poder legislativo pueda delegar sus funciones a órganos administrativos para que éstos mediante sus propias disposiciones puedan crear y establecer las bases de recaudación, así como todo lo esencial de su caracterización de un impuesto.

En base a lo anterior es evidente que en Guatemala bajo ninguna circunstancia las autoridades administrativas pueden regular la forma de pago de un impuesto, argumentando que el mismo no fue previsto dentro de la norma por el legislador, por lo que al existir un vacío legal, debe y tiene que ser única y exclusivamente el Congreso de la República como el órgano facultado para legislar quien debe subsanar dicho vacío mediante una reforma de la ley previamente emitida.

Lo ideal sería que el legislador sea lo más previsor y responsable posible al momento de legislar, para evitar dejar situaciones relativas a las bases de recaudación y todo lo esencial de la caracterización de un impuesto sin regular, lo cual servirá para no permitir que el órgano administrativo (SAT) se extralimite pretendiendo subsanar errores que no solo no le corresponden, sino que peor aún que violan las norma suprema del Estado de Guatemala, cuando dicha norma debe ser inquebrantable, lo cual lamentablemente en Guatemala ocurre con frecuencia aunque en algunos casos

dichos abusos han sido dejados sin efectos por la Corte de Constitucionalidad como el tribunal encargado de la defensa de la Constitución.

En Guatemala se puede citar un claro y reciente ejemplo, en el cual la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de un Acuerdo del Directorio (002-2013) de la SAT determina la forma de pago de un impuesto, cuando constitucionalmente le es prohibido, con base en el principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la norma suprema.

El Acuerdo del Directorio Número 002-2013, de fecha 31/01/2013, es el acuerdo por medio del cual se realiza la autorización de pagos directos a los contribuyentes calificados en el Régimen Opcional Simplificado del ISR, Acuerdo que se emitió en violación al referido principio, que tal y como se ha determinado en la presente investigación la forma de pago de un tributo debe de ser establecida por medio de una ley (por ser materia reservada a la ley), misma que solo puede ser emitida por el Congreso de la República, por ser el único órgano que ejercer la potestad legislativa.

El referido Acuerdo del Directorio fue aplicado durante varios meses sin que el mismo hubiera sido declarado inconstitucional por el tribunal correspondiente (Corte de Constitucionalidad), dejando de ser aplicado hasta que el vacío legal existente en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República fue subsanado a través del Decreto Número 19-2013 que en su artículo 14 reformó el artículo 46 del Decreto Número 10-2012.

El anterior ejemplo, con respecto a lo realizado por el Directorio de la SAT, evidencia violación del principio de legalidad por dicho órgano administrativo, pues sus funciones no son ni serán hasta el momento legislativas, porque tal y como se ha enfatizado en la presente investigación solamente el Congreso de la República, por medio de una ley puede crear impuestos, sus bases de recaudación, así como todo lo esencial de su caracterización, y los órganos administrativos se limitan a funciones de naturaleza ejecutiva pero carecen de funciones legislativas.

Se puede concluir, que la forma de pago, como materia reserva a la ley, debe quedar establecida de manera clara y precisa por los legisladores en la norma jurídica

con carácter de ley con la cual se crea la carga tributaria, de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República y el artículo 38 del Código Tributario guatemalteco.

Capítulo 3

Administración Tributaria

3.1 Definición de Administración Tributaria

Matus Benavente indica que la Administración Tributaria es la "*Entidad que en el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas del Código Tributario, a las leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos.*"⁸³

Otra definición muy relevante de Administración Tributaria es la dada por Schutz García, quien indica que "*es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes a través de la fiscalización de sus acciones con el fin de detectar la posible evasión.*"⁸⁴

En Guatemala, de conformidad con la legislación vigente, la administración tributaria "*es la obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias.*"⁸⁵

Así mismo, el Código Tributario guatemalteco en su artículo 98 establece, que se debe entender por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria, es decir que son términos que se utilizan dentro de la legislación guatemalteca como sinónimos.

Según lo que dispone el Código Tributario, se puede concluir que la Administración Tributaria, es la dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignan funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de los tributos.⁸⁶

Es importante mencionar que la administración tributaria, tal y como su nombre lo indica, comprende la realización de todas las actividades relativas a los impuestos, teniéndose presente que dichas actividades deben ser realizadas por una dependencia

⁸³ Matus Benavente, Manuel. *Finanzas públicas*. Chile. Editorial Jurídica. 1967. Pág. 29.

⁸⁴ Schutz García, Benjamín. *El Acceso a la Información por la Administración Tributaria*. Boletín AFIP Número 56. Argentina. Marzo. 2002. Pág. 336.

⁸⁵ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario. Decreto Número 6-91. Guatemala. 1991. Artículo 98.

⁸⁶ Loc. cit.

o entidad que el propio Estado designa, siendo ello el porqué de las definiciones anteriormente citadas, en donde todas coinciden y manifiestan que administración tributaria es aquel ente o dependencia que lleva a cabo toda la actividad necesaria para que el Estado disponga de algunos recursos económicos para el cumplimiento de sus fines, es decir desde la administración, recaudación, control, hasta la fiscalización de dichos recursos.

3.2 Reseña Histórica de la Superintendencia de Administración Tributaria

Es importante conocer un poco respecto a la historia de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que si bien es una entidad relativamente nueva la misma cuenta con proceso de creación, pudiéndose indicar que el Gobierno de Guatemala a través del Ministerio de Finanzas Públicas, determinó a principios del año de 1997 que era necesario modernizar la Administración Tributaria, y por eso decidió dar inicio a un conjunto de acciones que tenían como fin transformar y fortalecer el sistema tributario del país lo cual permitiría recaudar más ingresos, mismo que el Estado necesitaba para el cumplimiento de sus fines.⁸⁷

Fue específicamente en el mes de septiembre del año de 1997, que se comenzó el proyecto de creación y puesta en operación de la SAT, pero para eso les fue necesario integrar un equipo de trabajo responsable de administrarlo, teniendo como objetivo general el referido proyecto crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente, que es lo que hoy por hoy se conoce como Superintendencia de Administración Tributaria.⁸⁸

A partir del 21 de febrero de 1998, entró en vigencia el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, con el cual se aprobó la creación de la Superintendencia de

⁸⁷Superintendencia de Administración Tributaria. SAT. Guatemala. Disponible en: www.sat.gob.gt. Fecha de consulta 18/01/2015.

⁸⁸ Loc. Cit.

Administración Tributaria mismo que contiene la Ley Orgánica de la SAT y por ser una ley especial regula todo lo referente a la misma.⁸⁹

3.3 Conceptualización de la Superintendencia de Administración Tributaria

En Guatemala la administración tributaria o Superintendencia de Administración Tributaria, es la entidad que realiza la administración de los tributos y la misma es denominada según la actividad que lleva a cabo, por lo tanto la conceptualización de la entidad será muy similar a las indicadas sobre administración tributaria, haciéndose mayor énfasis en indicar que es un ente o entidad.

Según lo dispuesto en el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria, mejor conocida por sus siglas (SAT), es aquella *"entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna su ley orgánica. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios."*⁹⁰

De los conceptos citados es posible determinar que todos coinciden en que la Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad, entendiendo esta como *"institución, establecimiento"*⁹¹, ya que es la propia ley orgánica la que la denomina como tal, además establecen que dicha entidad es descentralizada y autónoma, con competencia y jurisdicción.

Es necesario indicar que las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria son puramente de naturaleza administrativa, tal y como lo indican las conceptualizaciones citadas y la propia ley orgánica, lo cual reitera lo establecido en los Capítulos anteriores de la presente investigación, respecto a que dicho ente no puede

⁸⁹ Loc. Cit.

⁹⁰ Congreso de la República de Guatemala. **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**. Decreto 1-98. Artículo 1. Guatemala. 1998.

⁹¹ Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Guatemala. Datascan, S.A, Primera Edición Electrónica.

crear, modificar o suprimir tributos porque carece de potestad legislativa, quedando limitadas sus funciones al ámbito administrativo.

3.4 Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

Funciones, en términos generales se debe entender que son todas aquellas actividades y/o atribuciones que dentro del ordenamiento jurídico se encuentran reguladas para que las mismas sean realizadas por un ente u órgano que en el presente caso sería por la Administración Tributaria.

Siendo específicos, respecto a las funciones de la Administración Tributaria o mejor conocida como Superintendencia de Administración Tributaria, es necesario acudir al ordenamiento jurídico guatemalteco, ya que dentro del mismo existe una ley especial como lo es el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República (Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria) que regula las mismas, sin embargo también la ley ordinaria Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, también regula funciones de dicha entidad, de las cuales muchas coinciden con las establecidas en la ley orgánica y otras que sirven para complementar las mismas.

Al referirse a funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, se puede entender que son todos y cada uno de los actos que puede realizar dicho ente dentro de su competencia y jurisdicción, que si bien ambas son en todo el territorio de la República, no pueden ser absolutas toda vez que solo pueden y deben realizar lo que el Estado a través del Congreso de la República y éste último por medio de una ley les faculta, es por ello necesario conocer cuáles son las funciones que la SAT puede realizar de conformidad con la ley.

El artículo 3 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y sus reformas contenidas en el Decreto Número 13-2013 del Congreso de la República, regulan e indican de manera específica las funciones de dicha entidad, enfatizándose en dicho artículo el objeto que persigue la SAT, mismo que es ejercer con exclusividad

las funciones de la Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia, sin embargo el hecho que las funciones específicas se encuentran en el citado artículo, es razón suficiente para considerar innecesario indicarla textualmente dentro de la presente investigación.

Sin embargo, es oportuno indicar que todas y cada una de las funciones de la SAT, reguladas en la leyes ante referidas, son importantes, ya que justifican la realización de sus actuaciones, pero en síntesis y limitándose a funciones puramente tributarias es posible establecer que la función tributaria de la SAT comprende el recaudar, controlar y fiscalizar los tributos internos como aquellos que gravan el comercio exterior.

Así mismo, se puede determinar que en ninguna de las funciones de la SAT reguladas en su ley orgánica se encuentran funciones relacionadas a crear tributos y/o sus bases de recaudación, lo cual determina que dicha entidad bajo ninguna circunstancia puede ni debe llevar a cabo funciones legislativas.

Si bien la literal j) del artículo 3 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, regula que la SAT puede establecer **normas internas** (el subrayado es propio) que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria, cabe recalcar que bajo ninguna circunstancia dicha literal debe interpretarse creyendo que la SAT amparada y/o fundamentada en la misma, puede crear impuestos y/o bases de recaudación, ya que tal y como se establece en el artículo 239 de la norma suprema toda disposición que contradiga o tergiverse lo dispuesto en la ley es nula ipso jure, siendo esa la razón por la cual se realiza especial énfasis sobre la referida literal.

De conformidad con lo antes indicado, cabe reiterar y enfatizar que en ningún momento, la literal j) del artículo 3 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, es fundamento legal para que la SAT puede ampararse o justificar la determinación de la forma de pago de un tributo, por medio de un Acuerdo del Directorio, como sucedió con el Acuerdo número 02-2013, el cual ya fue analizado en el capítulo anterior, en donde se concluyó que la forma de pago debe ser determinada y

regulada únicamente por medio de una ley, sin olvidar que el único órgano que emite disposiciones jurídicas con carácter de ley es el Congreso de la República, por ende el hecho que la SAT emita disposiciones que determinan la forma de pago como sucedió con el Acuerdo relacionado, evidencia la violación del principio de legalidad tributario.

Continuando con el análisis de la literal j) antes referida es oportuno enfatizar que la SAT solo puede y debe hacer lo que la ley le faculta, tal y como lo regula la Constitución Política de la República de Guatemala dentro de su articulado, al disponer que el ejercicio del poder público o de la autoridad está sujeto a las limitaciones señaladas por la Constitución y la ley, así como que los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella (artículos 154 y 203), por ende en base a las disposiciones indicadas, los órganos de la SAT y en especial el Directorio como el órgano superior no puede ni debe creer que con base a lo dispuesto en la literal antes citada, está facultada para emitir disposiciones que contienen la determinación de la forma de pago de un impuesto, ya que el hacerlo es extralimitarse en sus funciones, y peor aún que dicha determinación viola el principio constitucional de legalidad toda vez que es función exclusiva del Congreso de la República a través de una ley, en el entendido que la SAT es un ente administrativo sin funciones legislativas.

Si bien las funciones administrativas de la SAT nada tienen que ver con las funciones judiciales reguladas en el artículo 203 de la Norma Suprema, el motivo por el cual fue citado en el párrafo anterior dicho artículo, es debido a que en el ejercicio de ambas funciones el actuar debe estar sujeto a la Constitución Política de la República de Guatemala y a la leyes, por ende los funcionarios en el ejercicio de su cargo solo pueden y deben hacer lo que la ley les permite respetando así los principios constitucionales existentes, y además enfatiza, ejemplifica y sustenta el análisis realizado sobre la literal j) del Decreto 1-98 del Congreso de la República, respecto a que el actuar de un funcionario está sujeto a lo legalmente facultado y que por ende no debe ni pueden hacer más de lo que la ley le permite.

Continuando con el análisis anterior y tomando en consideración lo que la Constitución Política de la República regula respecto a magistrados y jueces sustenta

aún más que el actuar de los funcionarios de la SAT nunca puede ser más allá de lo que la Constitución y leyes les faculta, y al sobrepasar los mismos actúan de manera arbitraria e incurrir en responsabilidad.

La Corte de Constitucionalidad posee jurisprudencia (expediente número 426-2011 Apelación de Sentencia de Amparo), que al igual que la norma suprema fundamentan que los funcionarios públicos (funcionarios que integran la SAT) solamente pueden hacer lo que la Constitución y/o la ley les permite expresamente, es decir que un funcionario público no puede hacer nada fuera del marco constitucional o legal, y al hacerlo viola la norma suprema e incurre en responsabilidad legal.

Respecto al expediente 426-2011 de la Corte de Constitucionalidad se puede establecer en la parte conducente de dicho expediente citada textualmente indica *"... cabe concluir que la participación que se confiere a la Procuraduría General de la Nación, es en calidad de mero ente asesor, no podría ser de otra manera dado que, conforme el principio de legalidad –según el cual los funcionarios públicos sólo pueden hacer lo que la ley les permite– quienes participan por parte de la Procuraduría, en cualquier procedimiento, sólo pueden ejercer funciones de representación, y de asesoría, no pueden, desde ningún punto de vista, desempeñar el papel de parte interesada en el asunto..."*⁹²

Otros fallos emitidos por el Tribunal Constitucional respecto a que los funcionarios públicos solo pueden hacer lo que la norma suprema y la ley les permite se puede citar el expediente 1058-2009, mismo que reitera el criterio arriba citado emitido por el tribunal constitucional.

Así mismo la Corte de Constitucionalidad dentro del expediente 867-95, establece *"... El principio de legalidad contenido en los artículos 5o., 152, 154 y 155 de la Constitución implica que la actividad de cada uno de los órganos del Estado debe*

⁹² Corte de Constitucionalidad. Gaceta 100. Expediente Número 426-2011. Sentencia del 26-05-2011.

*mantenerse dentro del conjunto de atribuciones expresas que le son asignadas por la Constitución y las leyes (el subrayado es propio.),...*⁹³

El párrafo anteriormente indicado se encuentra dentro de otro de los fallos emitidos por el tribunal constitucional que sirven de sustento jurisprudencial para la presente investigación respecto a que los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria no deben extralimitarse en el ejercicio de sus funciones porque de hacerlo violan el principio de legalidad.

Tal y como se indicó anteriormente, la SAT complementa sus funciones con las reguladas en los artículos 19, 98 y 98 A del Decreto número 6-91 del Congreso de la República, siendo el artículo 19 indicado el cual establece que la Superintendencia de Administración Tributaria puede planificar, programar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídicas tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Se puede determinar que tal y como ya se indico el artículo 19, reitera las funciones de la SAT, respecto a la realización de la recaudación, fiscalización y control de los tributos, sin olvidar que con estas se trata de englobar y sintetizar la mayoría de las facultades que al ente corresponde.

El artículo 98 en los numerales 2, 4, 5 y 11 coinciden con las funciones reguladas en la ley orgánica de la SAT, sin embargo el resto de numerales de dicho artículo determina y regula otras funciones que puede llevar a cabo la SAT con base en la ley ordinaria, así mismo el artículo 98 A de la misma ley en su numeral 3 coincide con la literal n) de la ley orgánica, sin embargo el resto de numerales de dicho artículo regula funciones diferentes que la SAT puede realizar por estar facultad por dicha ley.

Se puede determinar que con base en las funciones contenidas tanto en la ley orgánica como en la ley ordinaria, la Superintendencia de Administración Tributaria no puede ni debe crear, modificar o suprimir impuestos, sus bases de recaudación, la

⁹³ Corte de Constitucionalidad. Gaceta 39. Expediente Número 867-95 Sentencia del 22-02-1996.

obligación tributaria, la formas de cumplimiento de la misma, ya que en ninguna de las normas jurídicas citadas le faculta para hacerlo (no posee funciones legislativas, por ser un órgano ejecutivo dentro de la tributación), en virtud de que en Guatemala el único órgano facultado por mandato constitucional para crear impuestos y sus respectivas bases de recaudación, la formas de cumplimiento de la obligación tributaria es el Congreso de la República a través de una ley.

En conclusión, la forma de pago de un impuesto, bajo ninguna circunstancia puede ser determinada por un Acuerdo del Directorio de la SAT.

Es interesante, oportuno y lamentable, indicar que el Acuerdo Número 002-2013 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, al cual se ha venido haciendo referencia durante la presente investigación, si bien a toda luz violaba el principio de legalidad constitucional en ningún momento fue declarado inconstitucional por el tribunal encargado de la defensa del orden constitucional (Corte de Constitucionalidad), sino que el mismo fue aplicado durante varios meses hasta que la realización de la reforma al Decreto número 10-2012, convirtió en inaplicable el indicado Acuerdo.

3.5 Funciones del Órgano de Dirección Superior de la Superintendencia de Administración Tributaria

El artículo 6 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y sus reformas, determina que las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria, son: El directorio, el superintendente, los intendentes.

Sin embargo, la presente investigación se limita al estudio del órgano de dirección superior dentro de dicha entidad, con el fin de conocer cuáles son las facultades que la ley le confiere al mismo, y así poder establecer si ese órgano superior está facultado para emitir acuerdos que dispongan la forma de pago de un impuesto como ha ocurrido recientemente.

Siendo el Directorio, el órgano superior de la Superintendencia de Administración Tributaria, es pertinente definir el mismo.

El Directorio según el Decreto número 1-98 del Congreso de la República se define como: *"El órgano de dirección superior de la SAT, le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento, la gestión institucional y el cumplimiento de las metas de recaudación..."*⁹⁴

Según el artículo 7 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, y sus reformas contenidas en el Decreto Número 13-2013 del Congreso de la República, se puede determinar que dentro de las facultades que la ley le confiere al Directorio, se regula el poder aprobar y reformar los reglamentos internos de la SAT, sin embargo bajo ninguna circunstancia se debe interpretar que por ello, dicho órgano tiene facultades legislativas y puede emitir disposiciones legales, tal y como se indicó y aclaró con anterioridad respecto a la literal j) del artículo 3 de la ley orgánica de la SAT.

Según las funciones reguladas en los artículos antes citados se puede determinar que especialmente las facultades del Directorio se limitan a la emisión de opiniones referentes a temas tributarios.

Como ya se ha mencionado, el Directorio de la SAT no tiene, ni podría tener funciones legislativas, toda vez que en Guatemala, el único órgano que puede crear leyes es el Congreso de la República por mandato constitucional, así mismo en el Capítulo anterior de la presente investigación, se estableció que los tributos, sus bases de recaudación, y todo lo esencial de su caracterización, solo pueden y deben ser creadas por medio de una norma jurídica con carácter de ley, y por ende dicha norma tiene que ser emitida por el órgano competente.

Es muy fácil determinar que el Directorio de la SAT, si bien es el órgano superior de dicha entidad no debe emitir acuerdos por medio de los cuales disponga la forma de pago de un tributo; ya que de conformidad con el principio de legalidad, hacerlo es ilegal.

⁹⁴ Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Artículo 7.

Cabe mencionar que dentro del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, la forma de pago se regula en el capítulo IV denominada extinción de la obligación tributaria, específicamente en la sección segunda de dicha norma que se denomina pago, sin embargo es necesario indicar que para efectos de la presente investigación, es irrelevante la sección en la cual se encuentra regulada, ya que lo que se pretende comprobar es que el encontrarse contenido en una ley ordinaria indicada, reitera y enfatiza que solo puede ser el Congreso de la República quien puede y debe regular la forma de pago, y no el Directorio de la SAT por medio de un Acuerdo.

El Acuerdo del Directorio número 002-2013 al cual se ha hecho alusión en Capítulos anteriores que actualmente dejó de ser aplicado, (tras reformas realizadas al Decreto número 10-2012 del Congreso de la República por medio del Decreto número 19-2013 del Congreso de la República), determinaba la forma de pago de un tributo, violando así a toda luz el principio constitucional tributario de legalidad, y según lo ya establecido y enfatizado en toda la investigación, el único órgano que puede determinar la forma de pago de toda carga tributaria es el Congreso de la República y lo debe hacer única y exclusivamente por medio de una ley.

La presente investigación busca establecer de forma concreta que la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio del Directorio como su órgano superior, ni por ningún otro órgano de su estructura organizacional, debe determinar la forma de pago de los tributo, como se ha reiterado al hacerlo viola el principio de legalidad constitucional tributario ya que realiza funciones que bajo ninguna circunstancia esta facultad, evidenciando así que se extralimita en sus funciones, y lo peor de todo ello es que viola la Constitución Política de la República, que es la norma suprema dentro de un Estado de Derecho.

El citado Acuerdo Número 002-2013, ha sido elegido para efectos de estudio y ejemplificación dentro de la presente investigación, sin embargo se debe tener en cuenta que no es el único caso en el cual la Superintendencia de Administración Tributaria, se auto faculta funciones legislativa y dispone regular la forma de pago de un tributo, no obstante que los funcionarios que integran el órgano superior de la entidad

conocen que la realización de la referida acción violenta la norma suprema, por extralimitarse en el ejercicio de sus funciones .

En conclusión, es preciso enfatizar que para efectos de la presente investigación lo que se pretende establecer es que la forma de pago de un impuesto debe ser creada única y exclusivamente por medio de una norma jurídica con carácter de ley, por ser materia reservada a dicha disposición.

Capítulo 4

Presentación Discusión y Análisis de Resultados

El presente capítulo de la investigación y estudio que se ha venido elaborando pretende comprobar que la forma de pago de los impuestos en Guatemala solo debe y puede ser establecida por medio de un ley y que además esta debe ser emitida única y exclusivamente por el órgano (Congreso de la República) que de conformidad con el principio de legalidad está facultado para legislar.

Para poder realizar dicha comprobación se considera oportuno el estudio de Derecho Comparado, mismo que se realizará a través de cuadros comparativos con las disposiciones de otros países, lo cual no solo pretende comprobar que la forma de pago debe estar establecida en una ley, sino también conocer la regulación de la forma de pago de los tributos de dichos países, buscando similitudes y diferencias con Guatemala; así mismo se utilizará como fundamento de dicho tema las disposiciones contenidas dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, y se citarán algunos fallos del tribunal constitucional que regulan a grosso modo el tema de investigación.

El fin de la utilización de cuadros comparativos, también busca determinar que bajo ninguna circunstancia la forma de pago de los impuestos en Guatemala debe ser dispuesta por medio de la Administración Tributaria como ya ha sucedido, en donde la SAT ante vacíos legales ha dispuesto la forma de pago de impuestos a través de Acuerdos del Directorio.

Se hará referencia al Acuerdo del Directorio número 002-2013, ya que el mismo ha sido tomado como ejemplo para la presente investigación, por haber sido emitido en violación de la norma suprema específicamente del principio de legalidad, pretendiendo subsanar un vacío legal, que si bien hoy por hoy ya fue superado a través de una reforma de ley (lo cual comprueba que solo el Congreso de la República por medio de una ley puede determinar la forma de pago de los impuestos) el mismo sí fue aplicado durante algún tiempo aun con su evidente arbitrariedad.

Es lamentable determinar como la SAT en Guatemala se faculta funciones que no le corresponden, y menos aún funciones legislativas, cuando está claro que de conformidad con el principio constitucional de legalidad regulado en el artículo 239 de la norma suprema corresponde con exclusividad al Congreso de la República **decretar** (la negrilla es propia) impuestos ordinarios y extraordinarios...; por lo que la emisión del Acuerdo del Directorio número 002-2013 antes indicado, viola a todas luces el principio de legalidad ya que con dicho Acuerdo la SAT dispuso la forma de pago del impuesto, cuando solo lo debe y puede hacerlo el Congreso por medio de una ley.

Como se hizo referencia, los cuadros que se desarrollarán a continuación pretenden demostrar a través de un estudio comparativo las distintas maneras de regulación de la forma de pago de los tributos, según la legislación vigente en cada país, y a la vez se indicarán las similitudes y diferencias que entre los mismos existen respecto al tema.

4.1 Cuadro Comparativo Sobre la Forma de Pago de los Tributos

	Guatemala	Nicaragua	Costa Rica	Perú
Disposición Jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos	Código Tributario Artículo 38	Código Tributario Artículo 34	Código de Normas y Procedimientos Tributarios Artículo 39	Texto Único ordenado del Código Tributario Artículo 29
Órgano que emite la disposición Jurídica que determina la	Congreso de la República	La Asamblea Nacional de la República	La Asamblea Legislativa de la República	El Presidente de la República

manera de regulación de la forma pago de los tributos				
Maneras de Regulación de la forma de pago de los tributos	Solo por medio de una Ley	a) Por ley; o b)Reglamentación correspondiente	a) Por Ley; o en su defecto b) Reglamento respectivo	a) Por Ley; o en su defecto b) Reglamento; y a falta de estos; c) Resolución de la Administración Tributaria
Denominación de la disposición jurídica que regula la forma de pago de los tributos	Decreto	Ley	Ley	Decreto Supremo

4.1.1 Análisis de la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos en Guatemala

Al realizar un análisis de lo dispuesto en el artículo del Código Tributario guatemalteco⁹⁵ se determina, primero que según dicha norma ordinaria en Guatemala la regulación de la forma de pago de los tributos se limita única y exclusivamente a

⁹⁵ Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 6-91. Código Tributario. Artículo 38.

realizarse a través de una norma jurídica con rango de ley, ya que la redacción del referido artículo es clara y precisa y no permite ninguna otra manera de regulación de la forma de pago, por lo tanto si dicha regulación se pretende hacer o es hecha por otros medio tales como (reglamentos, Acuerdos o resoluciones de la Administración tributaria) como se permite en otros de los países objeto de análisis se está ante una regulación arbitraria que debe ser expulsada del ordenamiento jurídico.

Así mismo, se puede establecer que según lo dispuesto en el código tributario guatemalteco la forma de pago de los tributos debe efectuarse de la manera que la ley indique, lo cual hace oportuno reiterar concretamente lo que ya fue investigado y analizado en los capítulos anteriores de la presente investigación respecto a que en Guatemala el único órgano facultado de conformidad con la Constitución Política de la República para decretar la ley es el Congreso de la República, y además es dentro del texto de dicha norma suprema en donde se encuentra contenido el fundamento legal de la exclusividad del Congreso de la República para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, por ende es necesario enfatizar que es el referido órgano a quien corresponde ambas atribuciones, ya que una es el medio para la realización de la otra, en términos más concretos los impuestos los decreta a través de una ley por ser el único medio Constitucional permitido, sin olvidar que al momento que los legisladores crean la carga tributaria en esa misma ley deben dejar determinadas cada una de las bases de recaudación (elementos fundamentales como se le conoce en la doctrina) y así mismo la forma en que debe realizarse el pago del determinado impuesto.

4.1.2 Análisis comparativo de la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos en Nicaragua

Luego de haberse establecido que la forma de pago de los impuestos en Guatemala, debe si y solo si estar contenida en la misma ley que crea la carga tributaria, es necesario realizar el análisis comparativo de lo que respecto al tema se regula en Nicaragua, ya que según lo dispuesto en el Código Tributario nicaragüense⁹⁶ en dicho país existen dos formas legales y por ende válidas para la regulación de la

⁹⁶ Asamblea Nacional. Ley Número 562. Código Tributario de la República de Nicaragua. Artículo 34.

forma de pago de los tributos, pudiendo ser a través de una norma jurídica con rango de ley, o la regulación a través de un reglamento, es decir puede ser en una u otra disposición porque el reglamento no se utiliza para la referida regulación en defecto de la ley como si sucede en legislaciones de otros países que con posterioridad se indicarán.

Al comparar lo dispuesto en el Código Tributario guatemalteco sobre la regulación de la forma de pago de los tributos con lo regulado sobre el mismo tema en el Código Tributario nicaragüense, se podría pensar que en principio existe una gran similitud entre los mismos, ya que en ambos países se establece que el pago de los tributos debe efectuarse en la forma que la ley indique, sin embargo de acuerdo a lo antes indicado en realidad no existe similitud total entre dichas disposiciones, sino que la misma es de tipo parcial, ya que en Nicaragua no se da un orden excluyente para llevar a cabo la regulación de la forma de pago en una u otra disposición, debido a que se permite que se realice en una ley como también se puede hacer a través de un reglamento, evidenciado así que en el mencionado país no es necesario que se haya omitido regular la forma de pago en la ley para poder acudir hacerlo a través del reglamento, sino que es indistinta la utilización de una disposición o de la otra porque tal y como ya se indico el reglamento no se usa en defecto de la ley.

Respecto a Guatemala, es importante indicar que según el artículo 38 del Decreto número 6-91⁹⁷, anteriormente citado únicamente permite que la forma de pago de un impuesto se determine por medio de una ley, (existiendo hasta allí similitud parcial con Nicaragua) por tal razón regularlo de forma distinta constituye arbitrariedad y si se hiciera a través de un reglamento como se permite en Nicaragua, en Guatemala dicho reglamento es nulo de pleno derecho de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República, artículo que es el fundamento legal que en Guatemala las disposiciones reglamentarias se limitan a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación, por ende se entiende que bajo ninguna circunstancia el organismos ejecutivo puede

⁹⁷ Ibíd. Artículo 38.

emitir disposiciones reglamentarias sobre pasándose de sus facultades como lo sería la regulación de la forma de pago de un determinado tributo.

Con relación a la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos en Guatemala como en Nicaragua se determina que en ambos países se hace a través del Código tributario respectivo, que en Guatemala es identificado como un Decreto emitido por el Congreso de la República y en Nicaragua es una Ley aprobada por la Asamblea Nacional, teniendo en consideración que tanto el Congreso como la Asamblea Nacional son quienes ejercen el poder legislativo en cada país.

4.1.3 Análisis comparativo de la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos en Costa Rica

Continuando con el estudio y comparación de la regulación de la forma de pago en Guatemala con relación a Costa Rica, se puede determinar que en Costa Rica⁹⁸, se dispone que la forma de pago debe efectuarse de la manera que indique la ley, siendo esta la primera regla en dicho país para la determinación de la forma de pago, debe ser a través de una disposición jurídica con rango de ley, coincidiendo dicha determinación con lo establecido en Guatemala, sin embargo al igual que lo que sucede en Nicaragua no existe igualdad absoluta entre lo dispuesto y permitido sobre la regulación de la forma de pago en Guatemala y Costa Rica, ya que de conformidad con el Código Tributario costarricense, cuando no se haya regulado la forma de pago en la ley, en su defecto se puede realizar a través del reglamento respectivo.

Esta ultima disposición varia completamente de lo regulado y permitido en Guatemala, debido a que en dicho país tal y como se ha venido enfatizando únicamente es por ley que se puede determinar la forma de pago de los tributos, sin otorgarle tal facultad al ejecutivo a través de los reglamentos; es decir bajo ninguna circunstancia ni disposición jurídica actual en Guatemala se puede realizar la regulación de la forma de pago de impuestos por medio de disposiciones reglamentarias, siendo por ello que cuando en Guatemala por un error involuntario los legisladores omiten regular dentro de

⁹⁸ Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Artículo 39.

la misma ley que crea el impuesto la forma de pago de éste, la única manera legal de subsanar tal error es a través de una reforma a la ley, pudiendo citarse como ejemplo de tal situación la actual reforma al Decreto número 10-2012 del Congreso de la República en donde fue subsanado el vacío legal de no regular la forma de pago directo del impuesto sobre la renta a través del Decreto número 19-2013, reforma que comprueba que en Guatemala la forma de pago de los tributos solo debe y puede realizarse por el Congreso de la República y por ende a través de un Decreto.

Al comparar lo regulado en el Código Tributario de Costa Rica⁹⁹ con el Código Tributario de Nicaragua respecto a la forma de pago, se puede determinar que ambos países coinciden en las maneras de regulación del referido tema, pudiendo ser a través de la ley y por medio de disposiciones reglamentarias, sin embargo es necesario hacer énfasis que en cada uno de estos funciona de manera distinta, ya que tal y como se indico con anterioridad en Nicaragua la regulación en un reglamento no se da en defecto de la ley a contrario sensu de lo permitido en Costa Rica en donde se establece que la regulación de la forma de pago de un determinado tributo se puede hacer a través de un reglamento solo en defecto de la ley, por ende se puede establecer que en los países en mención el tema de la regulación de la forma de pago de los tributos si bien hay similitudes de las maneras de regulación, el funcionamiento y utilización de las disposiciones jurídicas son diferentes.

Luego del análisis comparativo anterior, respecto a la regulación de la forma de pago por medio de disposiciones reglamentarias permitida tanto en Costa Rica como en Nicaragua aunque con utilización distinta, es oportuno y necesario indicar, pero sobre todo enfatizar que la regulación a través de dicha disposición (reglamentos) en Guatemala es netamente prohibida y violatorio del principio de legalidad tributario de conformidad con los dispuesto en la Constitución Política de la República.

Se puede determinar, que sí existe similitud de disposiciones jurídicas para la regulación de la forma de pago entre Nicaragua y Costa Rica, con ciertas diferencias, específicamente en cuanto al momento de utilización de una u otra, pero con respecto a Guatemala no sucede los mismo, ya que entre Guatemala, Nicaragua y Costa Rica se

⁹⁹ Ibíd. Artículo 39.

coincide con la regulación de la forma de pago por medio de la ley, sin embargo la unificación de disposición solo es para Guatemala, ya que tal y como se ha indicado en los dos últimos países en mención, la regulación también puede realizarse a través de reglamentos, lo cual es jurídicamente prohibido realizar en Guatemala, sin embargo siendo prohibido se debe tomar en consideración que en determinadas ocasiones, la prohibición es violentada no por el organismo ejecutivo sino por órganos administrativos (SAT) que lamentablemente se extra limitan violando así la norma suprema y sus principios, debido a que ante la existencia de vacíos legales se auto facultan funciones legislativas, emitiendo Acuerdos por medio de su órgano de dirección superior con los cuales disponen la forma del pago del tributo del que se trate.

En base a lo antes indicado se puede concluir que en Guatemala la forma de pago de los tributos, de conformidad con el principio de legalidad contenido en la Constitución Política de la República, y según lo dispuesto en el Código Tributario sobre la forma de pago la misma solo puede y debe estar determinada en ley, y nunca a través de reglamentos.

Respecto a la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos se determina que en Costa Rica al igual que en Guatemala se hace a través del Código Tributario, solo que la denominación del mismo en el referido país es diferente en virtud que se denomina Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y se identifica como ley, mismo que es emitido por la Asamblea Legislativa, coincidiendo en la forma de identificación con Nicaragua ya que tal y como se indicó con anterioridad en este último también se denomina ley, pero difiere de Costa Rica respecto a la denominación del órgano que ejerce el poder legislativo ya que no es Asamblea Legislativa como en Costa Rica sino Asamblea Nacional.

4.1.4 Análisis comparativo de la disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos en Perú

Al comparar lo dispuesto respecto a la regulación de la forma de pago en Perú¹⁰⁰ como otro de los países objeto de análisis dentro de la presente investigación, se puede determinar que la regulación en dicho país es bastante interesante, ya que es el único de los países comparados que permite la regulación de la forma de pago a través de resoluciones de la Administración Tributaria, es decir que a diferencia de Guatemala que tiene una sola manera para la regulación de la forma de pago de los tributos; Nicaragua y Costa Rica que disponen de dos opciones legalmente válidas para realizar la misma, Perú dispone de una tercera opción como lo es la utilización de las resoluciones antes indicadas.

Así mismo, al comparar las disposiciones del Código Tributario peruano con lo regulado y permitido en Guatemala respecto a la forma de pago de los impuestos, se encuentran grandes diferencias, mismas que hacen necesario indicar que en Guatemala tal y como se ha reiterado dentro de la presente investigación la forma de pago de los impuestos solo puede ser establecida por medio de una ley para su validez jurídica, y especialmente para no violar la norma suprema, contrario a lo que sucede en Perú en donde se permite varias maneras de regulación de la forma de pago, la primera es a través de la ley, pero en defecto de ésta se puede regular por medio de un reglamento, además en dicho país se dispone de una tercera opción cuando no se hubiera hecho la regulación en la ley, ni en el reglamento, se puede realizar a través de una resolución de la Administración Tributaria.

Es sumamente importante indicar que al comparar lo permitido en Perú respecto a la regulación de la forma de pago de los tributos con lo dispuesto en Guatemala, se determina la existencia de similitud parcial, que virtud que en Guatemala se permite exclusivamente la regulación solo por medio de ley, mientras que en Perú se permiten tres formas de hacerlo (ley, reglamento, resolución de la Administración Tributaria) con la salvedad de que una es excluyente de la otra, teniendo en consideración que la presente investigación se ha enfocado en demostrar que la regulación de la forma de pago de los impuestos en Guatemala a través de disposiciones (Acuerdos del Directorio) emitidas por la Administración Tributaria es arbitraria y viola el principio de

¹⁰⁰ Decreto Supremo Número 133-2013. Texto Único Ordenado del Código Tributario. Art. 29.

legalidad tributaria, a contrario sensu de lo que sucede en Perú en donde si se permite la regulación por resoluciones emitidas por la Administración Tributaria siempre y cuando no se haya hecho en la ley ni en el reglamento, es decir que en este último país existe un orden excluyente que debe respetarse y cumplirse ya que la Administración tributaria solo puede realizar la regulación si y solo si cuando no se haya hecho de ninguna de las dos maneras antes indicadas.

Luego de haberse analizado y comparado lo dispuesto en Perú y Guatemala con relación al tema de la presente investigación, es necesario realizar el mismo procedimiento respecto a lo que se dispone en Nicaragua, ya que tal y como fue mencionado anteriormente en este último país según lo establece su Código Tributario la forma de pago puede ser regulada en la ley o en un reglamento, sin la existencia de exclusión entre una disposición y otra, lo que evidencia que no es necesario que los legisladores hayan omitido establecer en la ley (vacío legal) la forma de pago de un determinado tributo para poder acudir a la utilización y regulación a través de un reglamento, existiendo por lo tanto una total diferencia con lo permitido y establecido en Perú en donde si bien hay tres maneras de poder regular la forma de pago una si es excluyente de la otra, existe un orden sucesivo para la utilización de las mismas, ya que tal y como se establece en el artículo 29 de su Código Tributario la utilización del reglamento solo puede ser en defecto de la ley, y cuando por algún motivo se carece de regulación en la ley y tampoco se realiza a través de un reglamento, es decir en defecto de estas dos últimas se puede utilizar las resoluciones de la administración tributaria para regular la forma de pago.

Es interesante como en Perú el Código Tributario regula y establece que es legal y válido que la forma de pago de un determinado tributo sea establecida a través de una resolución de la administración tributaria, sin embargo es necesario y oportuno enfatizar que en Nicaragua no se permite dicha manera de regulación de la forma de pago, lo cual determina que es una peculiaridad muy particular en Perú ya que hasta el momento de los países utilizados para objeto de estudio en la presente investigación solamente este último permite la utilización de resoluciones de la Administración Tributaria para la regulación del referido tema.

En conclusión se puede establecer que entre la regulación peruana y la nicaragüense con relación al tema de la presente investigación la única característica en común es la existencia de regulación de la forma de pago de un determinado tributo a través de una disposición jurídica con carácter de ley o a través de reglamentos, sin embargo no se debe olvidar que tal y como se analizó el funcionamiento y utilización de dichas disposiciones en cada uno de estos países objeto de análisis es diferente, en un momento determinado se podría pensar que sí existe igualdad de regulación según lo dispuesto en el código tributario de cada uno de estos países, no obstante tal y como ya se estableció los legisladores en Perú como en Nicaragua dejan muy claro cuando se puede acudir a la utilización de cada disposición jurídica existiendo allí la principal diferencia entre estos.

Debido a que las disposiciones del Código Tributario costarricense referentes a la forma de pago de los tributos son el otro objeto de análisis, es necesario realizar el estudio comparativo de estas con relación a lo dispuesto en Perú , por lo tanto se puede partir de que Costa Rica al igual que en Perú son válidas y legales la regulación de la forma de pago de los tributos en la ley o en un reglamento, ya que dentro del texto de cada uno de los Códigos tributarios respectivos se establece que la primera manera legal de regulación del citado tema es a través de la ley y cuando por alguna razón los legisladores que crean la nueva carga tributaria no incorporan dentro del articulado de la norma jurídica con rango de ley que da nacimiento a ese nuevo tributo la forma de pago en que se realizará el mismo (defecto de la ley) se puede realizar la regulación por medio de un reglamento.

Con base en lo antes indicado es necesario enfatizar que si bien la utilización del reglamento tanto en Costa Rica como en Perú se realiza única y exclusivamente en defecto de la ley, es decir en ambas legislaciones existe un orden excluyente de disposiciones jurídicas en donde prioriza la ley para la regulación de la forma de pago de las distintas cargas tributarias, sin olvidar la peculiaridad existente con relación a dicho tema en el Perú.

En Perú tal y como se ha indicado en el presente capítulo se establece una tercera opción para la referida regulación siendo ésta a través de resoluciones de la

administración tributaria como ya se mencionó, misma que solo puede ser utilizada a falta de regulación de la forma de pago en la ley o en el reglamento, por ende para poder acudir a las resoluciones de la administración tributaria se debió haber omitido primero en la ley y luego en el reglamento respectivo la regulación correspondiente, y ante tal vacío se podrá utilizar las referidas resoluciones, sin embargo es oportuno enfatizar que si bien entre Costa Rica y Perú si existe gran similitud de regulación como de utilización de las disposiciones la misma no es plena ya que en Costa Rica no es permitida la regulación a través de las referidas resoluciones, siendo esta la gran diferencia existente entre los mismos.

Así mismos, cabe indicar que Perú como el único país analizado que dispone de la regulación de la forma de pago por medio de resoluciones de la Administración tributaria, también es el único cuya disposición jurídica que determina la manera de regulación de la forma pago de los tributos es emitida por el Presidente de la República y se le identifica como Decreto Supremo, diferenciándose completamente de Guatemala, Nicaragua y Costa Rica ya que estos tres coinciden que la emisión del Código Tributario lo hace el poder legislativo en donde solamente varían las denominaciones del órgano que ejerce el referido poder.

4.2 Acuerdo del Directorio número 002-2013

Dentro de la presente investigación se ha tomado como ejemplo de análisis el Acuerdo del Directorio número 002-2013, mismo que actualmente dejó de ser utilizado, pero sí fue aplicado durante un lapso de tiempo aun habiendo sido emitido arbitrariamente por la Superintendencia de Administración Tributaria a través de su órgano de dirección superior (Directorio), lo cual evidencia una total violación al principio de legalidad tributaria contenido en la norma suprema, que tal y como se estableció dentro del presente capítulo en Guatemala la administración tributaria bajo ninguna circunstancia debe auto facultarse funciones legislativas, sin embargo es lamentable encontrar acuerdos como el indicado que no solo viola la Constitución Política de la República sino que además no es expulsado del ordenamiento por su notoria ilegalidad por el tribunal competente en virtud de quienes tiene legitimación para plantearla la inconstitucionalidad no accionar en contra del mismo, sino que fue hasta

que el Congreso emite un nuevo Decreto, como lo es Decreto número (19-2013) que reforma el Decreto número 10-2012 específicamente en su artículo 46 en el cual existía el vacío legal de no regular el pago directo del impuesto sobre la renta para los contribuyentes inscritos bajo el régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

El Acuerdo número 002-2013, objeto de análisis fue emitido por el órgano colegiado en sesión del treinta y uno de enero del dos mil trece, publicado en el Diario de Centro América el ocho de febrero del dos mil trece, y empezó a regir de forma inmediata, mismo que está compuesto de su parte considerativa y cuatro artículos.

Tal y como se indica en la parte considerativa del Acuerdo número 02-2013 del Directorio de la SAT, dentro del texto del Decreto número 10-2012 ley de Actualización Tributaria, no quedo definido de manera específica como forma de pago para los contribuyentes del régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, el pago directo, sin embargo existiendo dicho vacío legal es netamente prohibido y arbitrario que en Guatemala un ente administrativo realice funciones por medio de las cuales pretenda regular materias reservadas a la ley a través de acuerdos, como sucedió con el referido acuerdo número 02-2013, además es impresionante la redacción utilizada dentro del texto de dicho acuerdo, ya que indican que el pago directo se autorizará en sustitución de la retención definitiva que establece la ley, lo cual es absurdo ya que es imposible pretender sustituir con un Acuerdo lo regulado en una disposición jurídica con carácter de ley, se podría decir que el referido acuerdo es doblemente violatorio ya que no solo regular materias reservadas a la ley (la forma de pago) sino que además indica que es un sustitución de lo que una ley especial regula.

Es posible determinar, que la Administración Tributaria en el apartado considerativo del acuerdo número 02-2013 justifica las razones por las cuales era necesario emitir el mismo, sin embargo aunque se indique el porqué de la emisión, dicho acuerdo sigue siendo una clara violación al principio de legalidad en materia tributaria, toda vez que no existe dentro de la norma suprema disposición alguna que faculte a otro órgano o entidad que no sea el Congreso de la República para decretar impuestos, sus bases de recaudación, así como los elementos esenciales de su

caracterización, en virtud de ser materia reserva a la ley, tal y como se establece en el fallo del Tribunal Constitucional de fecha once de abril del dos mil once emitido dentro del expediente número 4132-2009 en donde se indica que "*para que un tributo sea considerado como tal, debe estar expresamente establecido en una ley. Y no sólo eso, sino demás elementos que, por su naturaleza, no pueden quedar condicionados a la voluntad de aquél organismo administrativo*".¹⁰¹

Así mismo, en el cuarto considerando del acuerdo número 02-2013 objeto de análisis y ejemplificación se indica que de conformidad con lo establecido en el artículo 41 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República, los contribuyentes del régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, tienen la posibilidad de solicitar a la Administración Tributaria que no se efectuó la retención, en cuyo caso pagará el impuesto en las condiciones que la ley establezca, dicho artículo no puede ser utilizado como fundamento legal para que el Directorio de la SAT justifique la emisión del referido acuerdo, ya que dicho artículo de manera clara y precisa indica que el contribuyente realizara el pago directo según las condiciones que la ley establezca, evidenciado esto que si bien la SAT autorizara que no se efectuó la retención previamente debe estar establecido en la ley como forma de pago: el pago directo, pero bajo ninguna circunstancia se puede tomar el artículo citado como base legal que faculta a la SAT emitir un acuerdo por medio del Directorio para disponer la forma de pago de un impuesto, ya que la misma debió estar previamente establecida en la ley por ser materia reservada a esta, tal y como se dispone en el artículo 38 del Decreto número 6-91 antes referido.

Respecto al articulado del acuerdo número 002-2013, se puede determinar que a través del artículo número uno, el Directorio autoriza a la SAT para conozca y apruebe los pagos directos a los contribuyentes del régimen opcional simplificado del impuesto sobre la renta, en sustitución de la retención definitiva regulada en la ley de actualización tributaria, siendo este artículo en el cual se crea como forma de pago el pago directo, y además se indica que será en sustitución de lo regulado en la ley evidenciándose así la violación del principio constitucional de legalidad.

¹⁰¹ Corte de Constitucionalidad. Gaceta 100. Expediente Número 4132-2009. Sentencia de fecha 11-04-2011.

Los artículos dos y tres del referido acuerdo se limitan a indicar cuál será la intendencia encargada de definir los requisitos que deben cumplir los contribuyentes que deseen ser autorizados para la realización de pagos directos y que dichas solicitudes debe ser resueltas en el plazo de quince días tal y como lo dispone el artículo 41 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, esto como consecuencia de lo ya analizado respecto a considerar como fundamento legal de la emisión del Acuerdo el referido artículo 41, lo cual es erróneo toda vez que utilizan lo dispuesto en el citado artículo de forma parcial, porque en el mismo se regula que para poder realizar el pago directo deberá hacerse como lo establezca la ley, siendo esto evidente que el pago directo como forma de pago debe ser regulado en una ley y no en un acuerdo del directorio.

El artículo cuatro se refiere a la entrada en vigencia del acuerdo de forma inmediata luego de ser publicado en el Diario Oficial, esto evidencia que tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 180 el acuerdo restringió el plazo y no fue ocho días después de su publicación que entro en vigencia sino de manera inmediata.

Es importante enfatizar que para objeto del presente estudio tal y como ya se indicó, se limitó al Acuerdo del Directorio 002-2013 sin embargo por lo lamentable de las violaciones cometidas por la administración tributaria, dicho acuerdo no es el único caso con el cual la SAT viola el principio de legalidad disponiendo a través de acuerdos del Directorio materias reservadas a la ley (Acuerdo número 26-2013 otro ejemplo de violación).

Con base en lo anterior es necesario reiterar una vez más que cuando los miembros del organismo legislativo que son los únicos facultados para crear la ley olviden disponer la forma de pago dentro de dicha disposición jurídica, son ellos mismos quienes deben realizar en base a la facultades que la norma suprema les asigna una reforma a ésta para poder subsanar el vacío legal existente.

Como se estableció en el Capítulo II de la presente investigación, a nivel doctrinal son muy escasos los autores que de manera específica desarrollan la forma

de pago de los tributos, sin embargo si fue posible citar alguno de ellos, lo cual sirve de sustento doctrinal a lo establecido legalmente que la forma de pago de todo impuesto debe y tiene que estar establecido en la ley, ya que en Guatemala se limita a una sola opción de regulación que a través de la ley.

4.3 Fallos Constitucionales que Sustentan la Regulación de la Forma de Pago

Respecto a la existencia de fallos emitidos por el Tribunal Constitucional que sirvan de fundamento jurisprudencial en Guatemala para fundamentar que la forma de pago de los tributo solo puede ser establecida por medio de una ley, se puede indicar que no se cuenta con ninguno emitido de manera específica, sin embargo, si es posible citar tal y como se realizó en el Capítulo II, la sentencia del 05 de noviembre del 2009, del expediente número 2531-2008¹⁰² en la cual se indica que la ley que crea la carga tributaria debe regular además todo lo relativo al tema; así mismo otro fallo del Tribunal Constitucional relacionado al tema de la regulación de la forma de pago aunque con la salvedad que no lo hace de manera concreta, es el expediente número 4132-2009, Sentencia de fecha once de abril del dos mil once, la cual en su parte conducente establece que: "*... En el caso de la obligación tributaria y todos sus elementos, en virtud del principio de legalidad, éstos sólo pueden ser definidos a través de una norma jurídica con carácter de ley. Por eso, de acuerdo al principio "nullum tributum sine lege", para que un tributo sea considerado como tal, debe estar expresamente establecido en una ley. Y no sólo eso, sino demás elementos que, por su naturaleza, no pueden quedar condicionados a la voluntad de aquél organismo administrativo".¹⁰³*

Los fallos citados sirven de sustento jurisprudencial para la reiterar que solo el Congreso de la República por medio de una ley formal debe y puede crear los impuestos y dejar determinada además de todos y cada uno de los elementos esenciales, la forma de pago como parte esencial de su caracterización, legalidad y funcionamiento.

¹⁰² Corte de Constitucionalidad. Gaceta 94. Expediente Número 2531-2008. Sentencia del 05-11-2009.

¹⁰³ Corte de Constitucionalidad. Gaceta 100. Expediente Número 4132-2009. Sentencia de fecha 11-04-2011.

4.4 Discusión y Análisis del Investigador

Debido a que la pregunta de investigación del presente trabajo de tesis es ¿Se Viola el Principio de Legalidad Regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala por la Superintendencia de Administración Tributaria al Determinar la Forma de Pago de un Tributo a través de Acuerdos emitidos por el Directorio?, siendo necesario para poder responder la misma, hacer referencia al análisis que se realizó en el Capítulo II del presente trabajo de investigación, ya que es allí en donde se estableció que la Administración Tributaria viola el principio de legalidad regulado en la Constitución Política de la República al determinar la forma de pago de un tributo por medio de Acuerdos del Directorio, toda vez que en Guatemala el único órgano que puede crear los tributos es el Congreso de la República y lo debe hacer únicamente por medio de una ley, debiendo dejar establecido dentro de la misma las bases de recaudación, así como todo lo esencial de su caracterización entre ello la forma de pago.

Se ha determinado de manera concreta que en Guatemala, la administración tributaria por medio resoluciones administrativas o Acuerdos del Directorio, no puede ni podrá salvo que en algún momento determinado la Constitución Política de la República sea reformada y lo permita, regular nada referente a las cargas tributarias, sus bases de recaudación y demás elementos esencial de su caracterización (forma de pago) ya que la única manera constitucional de hacerlo es por medio de ley, es decir no hay ningún otro medio ni órgano facultado para realizarlo sino es el Congreso de la República en el ejercicio de la Potestad legislativa.

Con la información obtenida del Derecho comparado, la doctrina, la jurisprudencia y disposiciones legales vigentes en Guatemala, si fue posible alcanzar y cumplir, tanto el objetivo general, como los objetivos específicos planteados con el presente estudio, ya que se determinó, de manera concreta que la Administración Tributaria en Guatemala no puede ni debe continuar atribuyéndose funciones legislativas (Acuerdo 02-2013, 26-2013), cuando simplemente es un ente administrativo (recauda, fiscaliza, administra y controla los tributos en todo el país), y que es necesario iniciar hacer usos de todos los medios legales existentes, para no permitir una vez más

que Constitución Política de la República se vea violada, ya que de continuar siendo violentada la misma, como guatemaltecos continuaremos con un ordenamiento jurídico lleno de inseguridad jurídica y por ende falta de certeza, en donde todos los principios constitucionales son violados por los mismos entes de la administración pública específicamente por el órgano de Dirección de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Además, se estableció que al momento que los legisladores olviden dejar plasmado dentro de la ley con la cual crean un nuevo tributo la forma de pago del mismo, únicamente es el Congreso de la República quien debe y puede subsanar dicho vacío legal, y lo hará a través de una reforma a la ley, sin que otro órgano y menos administrativo pueda subsanar el vacío legal, en virtud de ser materia reservada a la ley.

CONCLUSIONES

1. El poder o potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar, o suprimir impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y/o contribuciones por mejoras, a través de una norma jurídica con rango de ley, la cual debe ser emitida por el órgano competente Congreso de la República de Guatemala, debiendo quedar establecido dentro de dicha norma todo lo referente a las bases de recaudación para la plena validez de los mismos.
2. Los principios constitucionales tributarios, contenidos dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, constituyen los límites jurídicos al ejercicio del poder tributario del Estado con el fin de evitar las ilegalidades y arbitrariedades de órganos que se atribuyen facultades que no les corresponden.
3. El principio de legalidad tributaria, es un principio fundamental dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, ya que además de constituir un límite al ejercicio del poder tributario, busca garantizar que los tributos y sus elementos fundamentales son creados por el órgano constitucional competente, a través del único medio permitido, brindado seguridad y certeza jurídica, pero sobre todo resguardado la Constitución Política de la República de Guatemala.
4. En Guatemala el único órgano facultado para la creación de las cargas tributarias por mandato constitucional es el Congreso de la República, a través de una norma jurídica con rango de ley, misma en donde debe quedar establecida todas y cada una de las bases de recaudación, así como todo lo esencial de su caracterización (forma de pago).
5. La Superintendencia de Administración Tributaria en Guatemala, es un ente de la administración pública del Estado, que carece de funciones legislativas, toda vez que la potestad legislativa corresponde única y exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala.
6. Que la forma de pago de todo tributo en Guatemala debe y tiene que ser establecida por los legisladores dentro del texto de la ley con la cual crean la carga tributaria de que se trate, siendo eminentemente prohibido que órganos administrativo se extralimiten en

sus funciones y ante vacíos legales decidan determinar la forma de pago por Acuerdos o resoluciones emitidas por sus órganos de dirección superior.

7. Cuando la forma de pago de un tributo no se encuentre establecida dentro de la ley, el Congreso de la República debe realizar la reforma de la misma para subsanar así el vacío legal existente.

8. La Superintendencia de Administración Tributaria, ha violado la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente el principio de legalidad regulado en el artículo 239, al determinar la forma de pago de un tributo por medio de Acuerdos del Directorio (Acuerdo 002-2013), toda vez que el único órgano exclusivo al cual corresponde regular a través de una ley la forma de pago es el Congreso de la República, por ser una materia reservada a la referida disposición jurídica.

RECOMENDACIONES

1. Que los ciudadanos guatemaltecos, a través de los medios legales que la misma Constitución Política de la República otorga (Acción de Inconstitucionalidad) no permitamos que la Superintendencia de Administración Tributaria continúe violando la norma suprema, específicamente el principio de legalidad tributaria a través de la emisión de Acuerdos que dispongan la forma de pago de un tributo.
2. Que los profesionales del Derecho, pero fundamentalmente los especialistas en materia tributaria existentes en el país como conocedores de la materia, accionen en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria para no continuar permitiendo que se faculte funciones legislativas violando la Constitución Política de la República de Guatemala, pero específicamente el principio de legalidad tributaria.
3. Que en el menor tiempo posible se plantee la constitucionalidad de que la Superintendencia de Administración Tributaria posea potestades normativas que vinculen al contribuyente, con el fin de evitar que dicha entidad continúe violando el principio de legalidad en materia tributaria emitiendo Acuerdos a través del Directorio que dispongan asuntos reservados a la ley.
4. Que se apliquen las sanciones legales existentes a los miembros integrantes del Directorio al emitir Acuerdos que dispongan regular la forma de pago de un tributo, ya que no deben olvidar hacer solo aquello que la Constitución y la ley les permite.

Referencias

1. Bibliográficas

1.1 Alvarado Sandoval, José Alejandro, Ottoniel López Cruz. ***Derecho Tributario y Legislación Fiscal***. Guatemala. Serviprensa, S.A. 2012. 4ª Edición.

1.2 Berliri, Antonio. ***Principios de Derecho Tributario***. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. 1971.

1.3 Blanco Ramos, Ignacio. ***Derecho Tributario***. Barcelona, España. Editorial Ariel. 1973.

1.4 Bravo Cucci, Jorge. ***Fundamentos de Derecho Tributario***. Perú. Palestra Editores. 2003.

1.5 Cabanellas, Guillermo. ***Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual***. Tomo II. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta, S.R.L. 1979.

1.6 Carbonell Sanchez, Miguel. ***El Principio de Legalidad***. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. México. 2012.

1.7 Castillo González, Jorge Mario. ***Derecho administrativo***. Tomo I. Teoría General. 14 Edición. Edición de talleres de impresión gráficas. Guatemala 2003

1.8 Chicas Hernández, Raúl Antonio. ***Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal***. Departamento de Publicaciones, Colección de Textos Jurídicos Número 12. Facultad de Ciencias Económicas. USAC. 2000.

1.9 Crespo A. Marco A. ***Lecciones de Hacienda Pública Municipal***. Venezuela, 2010. Ubicación Electrónica: www.eumed.net/libros/2009b/563/index.htm.

1.10 De la Garza, Sergio Francisco. ***Derecho Financiero Mexicano***. México. Editorial Porrúa, 1978, 8ª edición.

1.11 Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. ***Principios de Derecho Tributario***. México. Editorial Limusa, 1998, 3ª edición.

- 1.12 Fernández Bulté, Julio. **Teoría del Estado y Teoría del Derecho**. Editorial Felix. Varela. 2002.
- 1.13 Folco, Carlos María. **Procedimiento Tributario: Naturaleza y Estructura**. Argentina. Rubinzal – Culzoni. 2004. Segunda Edición actualizada.
- 1.14 Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho Financiero**. Volumen II. Argentina. Ediciones Depalma, 6ª Edición. 1997.
- 1.15 López Guerrero, Luis García. **Derechos de los Contribuyentes**. México. Universidad Nacional Autónoma. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2000.
- 1.16 Margáin Manautou, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. México, Editorial Porrúa, S.A., 1991, 10ª edición.
- 1.17 Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez Usé. **Derecho Tributario General**. Argentina, Ediciones Depalma, 1995, 2ª Edición.
- 1.18 Merino Antigüedad, José María. **Esquemas de Derecho Tributario**. Segunda Edición. Universidad de Deusto. Bilbao. 2001.
- 1.19 Osornio Corres, Francisco Javier. **Aspectos jurídicos de la administración financiera en México**. México, Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1992.
- 1.20 Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1981.
- 1.21 Pérez Royo, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario. Parte General**. Madrid. Editorial Civitas 2004.
- 1.22 Ramírez, Alejandro. **Derecho Tributario**. Bogotá. Editorial Temis. 1985. 3ª Edición.
- 1.23 Ríos Granados, Gabriela. **Tributación Ambiental**. Primera Edición. Universidad Autónoma de México. México 2007.

1.24 Ríos Granados, Gabriela. *Las Infracciones Tributarias en el Sistema Tributario Mexicano*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. México septiembre a diciembre 2005.

1.25 Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. Ed. Oxford University Press. 2ª. Edición; México, Distrito Federal, 2003.

1.26 Saénz de Bujanda, Fernando. *Derecho financiero y tributario*. Editorial Tributaria. 3ª. edición.; Buenos Aires, Argentina, 1981

1.27 Santiago de León, Erick Gustavo. *Derecho Tributario*. Guatemala. SR Editores. 2006.

1.28 Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Argentina. Ediciones Depalma, 1992.

1.29 Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires. Editorial De palma. 1994. 5ta Edición.

1.30 Villegas. Héctor. B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires. Editorial Depalma. 2001. 7º Edición.

1.31 Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*. Chile. Editorial Juridica ConoSur Ltda. 1998.

2 Normativas

2.1 Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. 1985.

2.2 Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario).

2.3 Asamblea Nacional. Ley Número 562. Código Tributario de la República de Nicaragua.

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

2.5 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.

2.6 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.7 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 13-2013. Reformas a los Decretos Números 101-97 del Congreso de la República; Ley Orgánica del Presupuesto; 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; y 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.8 Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 19-2013. Reformas al Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas; a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala; y a la Ley de del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala.

2.9 Decreto Supremo Número 133-2013. Texto Único Ordenado del Código Tributario.

2.10 Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo de Directorio Número 07-2007. Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.11 Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo de Directorio Número 002-2013.

3. Electrónicas

3.1 CC. Corte de Constitucionalidad. 2013. En red Disponible: www.cc.gob.gt

3.2 Pontificia Universidad Javeriana. Artunduaga Pineda, Jorge Julia. et al. **La Titularidad del Poder Tributario en Colombia**. Bogotá D.C. 2005. En red disponible: <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere7/DEFINITIVA/TESIS%2054.pdf>

3.3 Revista Chilena de Derecho. Tapia C. Javier. **Bases para un Debido Proceso Tributario. Tres Teorías Acerca de la Relación entre el Estado y los Contribuyentes**. En red disponible: <http://www.redalyc.org/pdf/1770/177021336006.pdf>

3.4 Revista Jurídica Online. Díaz Saavedra, Stefany. **Principios Constitucionales Tributario en el Derecho Comparado**. Ecuador. En red disponible: http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-5/121_a_166_principios_const.pdf.

3.5 SAT. Superintendencia de Administración Tributaria. 2013. En red. Disponible. <http://www.sat.gob.gt>

3.6 SCJN. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Chagoyán Celis, Karen Beatriz. **Principios Constitucionales Tributarios y Principios Tributarios Constitucionalizados**. México. 2007. En red Disponible: https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/52/Becarios_052.pdf

3.7 Scribd. Solís González, Elías. **Principios Fundamentales del Derecho Tributario y la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Panamá**. Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario. Tribunal Administrativo Tributario de Panamá. Panamá. 2012. En red disponible: <http://www.scribd.com/doc/168436048/Elias-Solis-Gonzalez-Principios-Fundamentales-del-Derecho-Tributario>.

3.8 UNAM. Universidad Nacional Autónoma de México. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas. Torruco Salcedo, Sitali. **El Principio de Legalidad en el Ordenamiento Jurídico Mexicano**. En red disponible: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/4.pdf>.

3.9 Universidad Andina Simón Bolívar. Urquizo Maggia, Daniel Fernando. ***La delegación del poder tributario en el poder ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países andinos.*** Ecuador. 2009. En red disponible: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1124/1/T825-MDE-Urquizo-La%20delegaci%C3%B3n%20del%20Poder%20Tributario.pdf>.

3.10 Universidad Católica Andrés Bello. Maldonado Marín, María Gabriela. ***Gravabilidad del Ejercicio de las Profesiones no Mercantiles con el Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar.*** Caracas. 2005. En red disponible: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAQ5970.pdf>

3.11 Universidad Católica Andrés Bello. Rivas Córdova, Lenibeth. ***La Delegación Legislativa en Materia Tributaria. Una Violación al Principio de Legalidad Tributaria o un Mecanismos Complementario para la Aplicación del Tributo.*** Caracas. 2008. En red disponible: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAR6600.pdf>

3.12 Universidad de las Américas Puebla. Blasio Mier, Roberto Eduardo. ***Análisis jurídico de las tarifas aplicables a sueldos y salarios en la ley del impuesto sobre la renta en relación al principio de capacidad contributiva.*** México. 2003. En red disponible: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/blasio_m_re/indice.html.

3.13 Universidad de las Américas Puebla. Díaz Escalante, Nayeli. ***Análisis jurídico del Principio de Capacidad Contributiva en relación a los ingresos acumulables en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para las Personas Morales sujetas a concurso mercantil.*** México. 2003. En red disponible: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diaz_e_n/indice.html

3.14 Universidad de las Américas Puebla. Leal Galina, José Guillermo. ***La constitucionalidad de las reglas de miscelánea fiscal que establecen las declaraciones por medios electrónicos.*** México. 2003. En red disponible: http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/indice.html

3.15 Universidad de Santiago de Compostela. García Novoa, César. *El Tributo como categoría jurídica. Algunas Reflexiones sobre su origen constitucional.* España. En red disponible: http://www.gnestudiotributario.es/docs/ARTICULO_VICENTE_0_DIAZ.pdf

3.16 Universidad Michoacana de San Nicolas de Hidalgo. Pérez Fraga, Claudia Gabriela. *Los Impuestos Ambientales en relaciones con los principios de Capacidad Contributiva.* México 2006. En red disponible: <http://bibliotecavirtual.dgb.umich.mx:8083/jspui/bitstream/123456789/8177/1/LOSIMPU ESTOSAMBIENTALESENRELACIONCONELPRINCIPIODECAPACIDADCO.pdf>

3.17 Universidad Rafael Landívar. Hernández Figueroa. Raúl. *Efectos Económicos del Sistema Tributario en Guatemala.* Guatemala. 2002. En red disponible: <http://www.url.edu.gt/PortalURL/Archivos/83/Archivos/Departamento%20de%20Investigaciones%20y%20publicaciones/Articulos%20Doctrinarios/Econ%C3%B3micas/Sistema%20Tributario%20Guatemalteco.pdf>

4. Otras Referencias

4.1 González García, Eusebio. *Principios Constitucionales Tributarios.* Instituto guatemalteco de Derecho Tributario. I Conferencia Internacional de Derecho Tributario.

4.2 Guzmán Godínez, Amada Victoria. *Transcendencia de los Principios que Regulan el Derecho Tributario.* Revista Jurídica XVI. Guatemala. Editorial Serviprensa. S.A. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2012.

4.3 Hurtado García, Pablo Gerardo. *Los Tributos en el ordenamiento jurídico Guatemalteco. Análisis de sus Alcances y efectos a la luz de la Jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.* Revista Jurídica XVI. Guatemala. Editorial Serviprensa. S.A. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2012. Págs. 19-38.

4.4 Justiniano Robledo, Federico. ***Las Reformas Constitucionales Provinciales debe preservar el Derecho a la Dignidad de las Persona Humana en su integridad Psicofísica.*** Estudios Constitucionales. Revista Semestral del Centro de Estudios Constitucionales de Chile. Chile. Editorial Librotecnia Agustinas. 2008.

4.5 López Oliva, Manuel Antonio. ***La Determinación de la Obligación Tributaria en el Derecho Tributario Guatemalteco.*** Guatemala.

ANEXO

ANEXO 1

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

"ACUERDO DEL DIRECTORIO NÚMERO 002-2013

*El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, **CERTIFICA:** Que ha tenido a la vista el Acuerdo del Directorio Número 002-2013, emitido por este Órgano Colegiado en su sesión del día jueves treinta y uno de enero de dos mil trece, en el punto número 5, del Acta Número 006-2013, el que textualmente se transcribe:*

EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con el artículo 48 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenido en el libro 1 del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República , los Agentes de Retención deben retener dicho Impuesto sobre los valores efectivamente pagados o acreditados, emitiendo la constancia de retención respectiva.

CONSIDERANDO:

Que en el Régimen Opcional Simplificado del Impuesto Sobre la Renta, no quedó definido de forma específica un mecanismo que permita a los contribuyentes solicitar no ser objeto de dicha retención, y en sustitución de dicho mecanismo realizar los pagos a su cargo en forma directa.

CONSIDERANDO:

Que para los contribuyentes que realizan altos niveles de facturación, el procedimiento implica complicaciones contables y administrativas, así como que el procedimiento de retención implica confiar el pago del impuesto a un conjunto de retenedores sin previa calificación, lo cual puede incidir en la captación definitiva del impuesto.

CONSIDERANDO:

Que conforme lo establecido en el artículo 41 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República "Código Tributario" y la opinión vertida respecto a este aspecto por la Intendencia de Asuntos Jurídicos, el Dictamen de fecha 22 de Enero de 2013, existe la posibilidad para que los contribuyentes calificados en el Régimen Opcional Simplificado del Impuesto Sobre la Renta de solicitar a la Administración Tributaria que se les efectúe la retención, en cuyo caso pagarán el impuesto total a su vencimiento en las condiciones que la ley establezca.

POR TANTO:

En ejercicio de las funciones que le competen conforme el numeral 5 del artículo 98 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República "Código Tributario" y sus reformas, y a los artículos 3 incisos a), e), h), y j) y 7 inciso e) del Decreto número 1-98 del Congreso de la República "Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria",

ACUERDA:

Artículo 1. Autorizar a la Administración Tributaria para que, por intermedio de las Gerencias Operativas correspondientes, conozca y en su caso autorice la realización de pagos directos a los contribuyentes calificados en el Régimen Opcional Simplificado del Impuesto Sobre la Renta, en sustitución de la retención definitiva a la que se refiere el artículo 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 2. La Intendencia de Recaudación y Gestión definirá los parámetros que deberán cumplir los contribuyentes que soliciten ser autorizados para realizar los pagos en forma directa, así como emitirá la normativa y procedimientos correspondientes que deberán ser hechas del conocimiento, conjuntamente con este Acuerdo, a las Gerencias Operativas para su cumplimiento.

Artículo 3. Las solicitudes presentadas por los contribuyentes deberán ser resueltas en un plazo máximo de quince días, como lo establece el artículo 41 del Decreto 6-91 del Congreso de la República "Código Tributario", bajo la entera responsabilidad del funcionario encargado de la evaluación de la solicitud correspondiente.

Artículo 4. Vigencia. El presente Acuerdo empezará a regir en forma inmediata y deberá ser publicado en el Diario Oficial.

Dado en el Ciudad de Guatemala, a los treinta y un días del mes de enero de dos mil trece.

COMUNÍQUESE,".

Dada en la Ciudad de Guatemala, el uno de febrero de dos mil trece.

Lic. Miguel Arturo Gutiérrez Echevarría
Superintendente de Administración Tributaria
en su calidad de Secretario del Directorio

SAT