



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

eman ta zabal zazu



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/*EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA*
FACULTAD DE DERECHO

MÁSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO
“SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO”
PRIMERA FASE FORMATIVA DEL DOCTORADO EN DERECHO

**LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y
LOS MECANISMOS PARA SU APLICACIÓN**

TESIS DE POSGRADO / TRABAJO FIN DE MÁSTER

JUAN LUIS CANO CHÁVEZ
CARNET 1057301

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JUNIO DE 2015
CAMPUS CENTRAL
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala



Universidad Euskal Herriko
del País Vasco Unibertsitatea

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/*EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA*
FACULTAD DE DERECHO

MÁSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO
“SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO”
PRIMERA FASE FORMATIVA DEL DOCTORADO EN DERECHO

**LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y
LOS MECANISMOS PARA SU APLICACIÓN**

TESIS DE POSGRADO / TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

TRABAJO PRESENTADO POR

JUAN LUIS CANO CHÁVEZ

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN
EN DERECHO “SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO”

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JUNIO DE 2015
CAMPUS CENTRAL
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

**AUTORIDADES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. EDUARDO VALDÉS BARRÍA, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ
DE PENEDO

VICERRECTOR DE
INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: DR. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO

VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN
UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA
CHAVARRÍA, S. J.

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

SECRETARIA GENERAL: LICDA. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA
BELTRANENA DE LORENZANA

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO
CARBALLO

SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE
LEÓN

**AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO /
EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA**

RECTOR:	SR. IÑAKI GOIRIZELAIA
SECRETARIO GENERAL:	SR. JOSÉ LUIS MARTÍN GONZÁLEZ
VICERRECTOR DEL CAMPUS DE ÁLAVA:	SR. JAVIER GARAIZAR CANDINA
VICERRECTOR DEL CAMPUS DE BIZKAIA:	SR. CARMELO GARITAONANDIA GARNACHO
VICERRECTORA DEL CAMPUS DE GIPUZKOA:	SRA. ANA ARRIETA AYESTARAN
VICERRECTOR DE EUSKERA:	SR. JON ZARATE SESMA
VICERRECTORA DE ESTUDIOS DE GRADO E INNOVACIÓN:	SRA. AMAYA ZARRAGA CASTRO
VICERRECTORA DE ESTUDIOS DE POSGRADO Y RELACIONES INTERNACIONALES:	SRA. NEKANE BALLUERKA LASA
VICERRECTORA DE PROYECCIÓN Y TRANSFERENCIA:	SRA. AMAIA MASEDA GARCÍA
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN:	SR. FERNANDO PLAZAOLA MUGURUZA
VICERRECTORA DE ESTUDIANTES, EMPLEO Y RESPONSABILIDAD SOCIAL:	SRA. MAITE ZELAIA GARAGARZA
VICERRECTOR DE PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR:	SR. XABIER ETXANIZ ERLE
GERENTE:	SRA. MIREN LOREA BILBAO ARTETXE

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA**

DECANA:	SRA. JUANA GOIZUETA VERTIZ (CALIDAD E INNOVACIÓN Y PROFESORADO)
VICEDECANA I DE ORDENACIÓN ACADÉMICA Y PROFESORADO:	SRA. ANA PÉREZ MACHIO
VICEDECANO COORDINADOR DE SECCIÓN Y RESPONSABLE DE EUSKERA Y PLURILINGÜISMO:	SR. IXUSKO ORDEÑANA GUEZURAGA
VICEDECANA DE POSTGRADO:	SRA. MAITE URIARTE RICOTE
VICEDECANA DE CALIDAD E INNOVACIÓN:	SRA. ANA ROSA GONZÁLEZ MURUA
VICEDECANO DE RELACIONES EXTERNAS Y ALUMNADO:	SR. JUAN MANUEL VELÁZQUEZ GARDETA
SECRETARIO ACADÉMICO Y RESPONSABLE DE PRÁCTICAS:	SR. MIKEL KARRERA EGIALDE

**DOCTORADO EN DERECHO DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR Y DE LA
FACULTAD DE DERECHO DE LA
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/*EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA***

DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR:
MENALDO

DR. ROLANDO ESCOBAR

**DECANA DE LA FACULTAD DE DERECHO
DE LA UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/
EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA:**

DRA. JUANA GOIZUETA VÉRTIZ

RESPONSABLE:

DR. FRANCISCO JAVIER
CABALLERO HARRIET

RESPONSABLE:
ABULARACH

DR. LARRY ANDRADE-

COMISIÓN ACADÉMICA

PRESIDENTE:

DR. FRANCISCO JAVIER
CABALLERO HARRIET

VOCAL:

DR. FRANCISCO JAVIER
EZQUIAGA GANUZAS

VOCAL:
LAGUÍA

DR. IGNACIO MUÑAGORRI

NOMBRE DEL ASESOR/DIRECTOR DEL TRABAJO DE GRADUACIÓN

DR. JAVIER PÉREZ ARRAIZ

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE DEFENSA PÚBLICA

DR. FRANCISCO JAVIER EZQUIAGA GANUZAS

DR. ESTEBAN ANCHUSTEGUI IGARTUA

DR. LARRY AMÍLCAR ANDRADE-ABULARACH

CARTA DEL ASESOR / DIRECTOR

El Dr. Javier Pérez Arraiz Director del trabajo fin de máster presentado por el estudiante del Máster Universitario en Sociedad Democrática, Estado y Derecho, D. Juan Luis Cano Chávez titulado **“LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y LOS MECANISMOS PARA SU APLICACIÓN”**, considera que la tesina presentada cumple con los requisitos formales, metodológicos y de contenido exigidos, por lo que da el visto bueno para su defensa ante la Comisión Académica.

En Donostía-San Sebastián, a 29 de julio de 2014.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke extending to the right.

Fdo.: Dr.Javier PEREZ ARRAIZ.....



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 071-2014

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante JUAN LUIS CANO CHÁVEZ, Carnet 10573-01 en la carrera MÁSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO "SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO", del Campus Central, que consta en el Acta No. 07655-2014 de fecha 23 de septiembre de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO
Y LOS MECANISMOS PARA SU APLICACIÓN

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO "SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO".

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 19 días del mes de junio del año 2015.




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

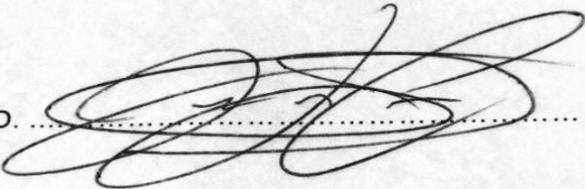
DECLARACIÓN DE ORIGINALIDAD

El Maestrando D. Juan Luis Cano Chávez por medio de la presente,

DECLARO:

Que el Trabajo titulado “Los principios constitucionales en el ámbito tributario y los mecanismos para su aplicación” que presento para la obtención del título de Máster en “Sociedad democrática, Estado y Derecho” impartido por la Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea, es original y que sus contenidos son producto de mi directa contribución intelectual. Todos los datos y las referencias a materiales ya publicados están debidamente identificados con su respectivo crédito e incluidos en las notas bibliográficas y en las citas que se destacan como tal y, en los casos que así lo requieran, cuento con las debidas autorizaciones de quienes poseen los derechos patrimoniales. Declaro igualmente que los materiales están libres de derecho de autor y me hago responsable de cualquier litigio o reclamación relacionada con derechos de propiedad intelectual, exonerando de responsabilidad a la Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea y a la Universidad Rafael Landívar.

En Guatemala, a 18 de agosto de 2014

Fdo.: D.


RESUMEN DEL TRABAJO

La presente investigación tiene por objeto efectuar un análisis de los principios constitucionales tributarios, pero no enfocada a su contenido y alcance, sino que pretende determinar cuáles son los mecanismos contenidos en el ordenamiento jurídico guatemalteco para lograr su adecuada aplicación en la resolución de controversias de carácter tributario.

A efecto de lograr lo anterior, se procede a detallar cada uno de los mecanismos que pueden ser empleados para materializar aquellos principios; se efectúa un examen global de todos ellos para determinar si éstos permiten llevar a cabo su objetivo, o si bien, aquellos se contraponen y debilitan la protección de los principios constitucionales tributarios.

Finalmente, se señalan las deficiencias más relevantes y se brindan soluciones para que aquellos mecanismos sean eficaces, las cuales se relacionan no únicamente con algunas reformas legales, sino que principalmente en la necesidad de variar determinadas líneas jurisprudenciales.

ABSTRACT

The present investigation has the object to analyze constitutional principles for taxation, but not about their content and extent, but in determining which the legal proceedings are in the Guatemalan law to ensure their proper application in resolving tax disputes.

To achieve this effect, we proceed to detail each of the legal proceedings which can be used for realizing those principles; a comprehensive review of all it is made to determine if they allow to carry out this purpose, or whether those contradict and undermine protection of constitutional principles for taxation.

Finally, the most significant deficiencies are identified and solutions provided so that those legal proceedings are effective, which relate not only some legal reforms, but mainly on the need to vary some legal precedents.

**LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL
ÁMBITO TRIBUTARIO Y LOS MECANISMOS PARA
SU APLICACIÓN**

ÍNDICE

<u>INTRODUCCIÓN</u>	15
I. <u>PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES</u>	
1. Planteamiento.....	18
2. Rasgos generales del positivismo respecto a las reglas.....	20
3. Postura neoconstitucionalista: normas constitucionales (reglas y principios).....	21
4. Principios constitucionales: obligatoriedad, aplicación inmediata y eficacia directa.....	24
5. Métodos de interpretación de las disposiciones constitucionales	
5.1. Aspectos generales.....	30
5.2. La ponderación como método interpretativo para la solución de conflictos entre principios.....	32
5.2.1. El Principio de Proporcionalidad.....	33
5.2.2. Estructura de la ponderación.....	36
II. <u>PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS</u>	38
1. Principio de reserva de ley y de legalidad.....	39
2. Principio de generalidad, deber de contribuir y principio de Solidaridad.....	45
3. Principio de no confiscación.....	52
4. Principio de capacidad económica, contributiva o de pago.....	56
4.1. Problemas en su denominación.....	56
4.2. Clasificación de la capacidad económica.....	59
4.3. Elementos integrantes del principio de capacidad económica.....	60
4.4. Mínimo vital, existencial o exento.....	61
4.5. Capacidad económica y riqueza.....	63
5. Principio de justicia Tributaria.....	65
III. <u>MECANISMOS DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS</u>	69
1. Mecanismos de aplicación de los principios constitucionales	

Tributarios.....	69
1.1. Procedimiento administrativo tributario.....	69
1.2. Jurisdicción ordinaria.....	75
1.2.1. Proceso contencioso administrativo tributario.....	76
1.2.2. Recurso de casación en materia tributaria.....	80
1.2.2.1. Motivo de fondo.....	82
1.2.2.2. Motivo de inconstitucionalidad.....	86
1.3. Jurisdicción constitucional.....	89
1.3.1. Amparo.....	89
1.3.2. Control de constitucionalidad de leyes en Guatemala.....	91
1.3.2.1. Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos.....	91
1.3.2.2. Inconstitucionalidad de las leyes de carácter general.....	93
IV. <u>CONFLICTOS DE LOS MECANISMOS DE APLICACIÓN DE LOS</u> <u>PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS</u>	97
1. Existencia de un sistema de control de constitucionalidad mixto.....	97
2. Conflictos entre los mecanismos para la aplicación de los principios constitucionales tributarios.....	100
2.1. La formulación de ajustes por parte de la Administración Tributaria, pese a existir doctrina legal emanada de órganos jurisdiccionales ordinarios y constitucionales.....	101
2.2. Las actitudes asumidas por las Salas de lo Contencioso Administrativo respecto a la aplicación de los principios constitucionales tributarios.....	106
2.2.1. Inobservancia de la doctrina legal en materia ordinaria y constitucional, o bien, de ambas.....	107
2.2.2. Declaratoria de inconstitucionalidad de una disposición normativa sin hacer uso de la inconstitucionalidad en caso concreto, o bien, la realización de aquel pronunciamiento de oficio.....	111
2.3. Resoluciones emitidas por la Corte Suprema de Justicia, a través de la Cámara Civil, relacionadas con la aplicación de principios constitucionales tributarios.....	115

3. Aspectos a modificar para garantizar la efectividad de los mecanismos para la aplicación de los principios constitucionales tributarios en Guatemala.....	118
3.1. Observancia de la doctrina legal y mecanismos para lograrlo.....	119
3.2. Uso de los mecanismos de aplicación idóneos.....	124
<u>CONCLUSIONES</u>.....	127
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>.....	129

INTRODUCCIÓN

La materia tributaria reviste de gran relevancia para el Estado al permitir la adquisición de recursos económicos que permiten llevar a cabo sus actividades, principalmente la de la adecuada distribución de la riqueza entre la población, a efecto de evitar desigualdades sociales, pero principalmente económicas; no obstante lo anterior, parece imposible obviar que dichos fines son incumplidos por la mayor parte de los Estados, es más, los tributos pueden consistir en mecanismos estatales de coacción o persecución hacia determinadas personas o industrias.

Precisamente para establecer parámetros racionales a la actividad impositiva del Estado, se conciben una serie de principios, que servirán de base y de límite para el actuar de aquél, pues su inexistencia conllevaría una carta en blanco, o mejor dicho, una licencia a la arbitrariedad en la imposición, como ha acaecido en diversos momentos históricos.

La vital función desempeñada por esos principios ha conllevado a su incorporación en diversos cuerpos normativos (Cartas de Derechos, leyes ordinarias, Constituciones, etc.), pero es a raíz del constitucionalismo moderno que los principios esenciales en materia tributaria han pasado a formar parte de los textos constitucionales, con todas las implicaciones jurídicas que esto conlleva, como lo es reconocerles un valor primario, además de ser los pilares que sostienen el sistema tributario del Estado.

La situación descrita implica concebir a aquellos como disposiciones jurídicas, que como tales, devienen directamente aplicables; ahora bien, para que efectivamente sean considerados de esa forma es conveniente la existencia de mecanismos que viabilicen su aplicación por los diversos órganos competentes, pero la concurrencia de lo anterior no es suficiente para lograr tal objetivo, sino que a la vez se requiere que esos mecanismos sean eficaces o funcionales, y en caso de existir diversos, que los mismos puedan coexistir de forma armónica, a efecto de evitar conflictos entre ellos, lo cual los haría no funcionales, que sería equiparable a afirmar que se carecen de ellos.

Es así como la presente investigación busca ahondar en los mecanismos procesales (ordinarios y constitucionales) previstos en el ordenamiento jurídico guatemalteco para lograr la aplicación de los principios constitucionales tributarios, pero no únicamente para tener conocimiento de ellos; sino para determinar si son compatibles entre sí, y en caso de no serlo, verificar los motivos por lo que acontece este fenómeno para darle una solución eficaz.

La relevancia del estudio de esta problemática radica en el abuso constante de los Estados hacia los contribuyentes, con la emisión de normativa tributaria que vulnera sus derechos (aunque también ocurre con los criterios para su aplicación, con los procedimientos en la ley, etc.), por lo que para evitar que dicho abuso concorra impunemente, es necesario que los ciudadanos tengan una noción clara y concreta de cómo lograr defenderse empleando de forma idónea los principios constitucionales tributarios, pero para ello, es necesario tener claridad sobre los mecanismos existentes para lograr tal fin, ya que si éstos son ineficaces, la consecuencia es la imposibilidad de aplicar aquellos principios.

Para determinar si existen mecanismos para la aplicación de los principios constitucionales tributarios, se parte de lo general hacia lo específico. Es así como el primer capítulo aborda lo relativo a los principios constitucionales, en general, a efecto de comprender por qué se afirma que las disposiciones constitucionales revistan las características de principios y las consecuencias que se derivan de ellos. La relevancia de este aspecto es que los principios constitucionales tributarios, como bien lo señala su denominación, se encuentran inmersos en textos constitucionales, por lo que la naturaleza que se le confiera al resto de los preceptos contenidos en la Constitución, es también aplicable a aquellos.

Luego de tener claridad sobre ese particular, en el capítulo segundo se hace alusión a los principios constitucionales tributarios, pues por su naturaleza su estructuración es muy abstracta y flexible, ante lo cual es indispensable conferirles un contenido, alcance y efectos, lo cual se logra a través de verificar cuáles son las normas jurídicas que se derivan de aquellos, para el efecto se procede a analizar diversos fallos judiciales y constitucionales (de órganos nacionales, así como extranjeros).

En el tercer capítulo se aborda lo relativo a los mecanismos de aplicación de los principios constitucionales tributarios contemplados dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, así como los órganos competentes para sustanciar y resolver las controversias que se deriven de aquellos. Es así como se realiza una división de los tres ámbitos donde puede concurrir la aplicación de los principios relacionados, es así como se señalan: el procedimiento administrativo, la jurisdicción ordinaria y la jurisdicción constitucional. En cada uno de ellos se hace énfasis a los mecanismos que pueden ser instados y la forma de hacerlo.

Finalmente, en el último capítulo se procede a efectuar un análisis de todos los mecanismos existentes en Guatemala y cómo éstos interaccionan entre sí, a efecto de establecer si los hace de forma armónica o no. Así se efectúa un estudio del sistema de control de constitucionalidad previsto dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, para establecer sus características y su idoneidad, esto a raíz que lo que se pretende es la aplicación de principios constitucionales. Se analizan casos concretos que permiten verificar si la aplicación de aquellos principios se logra de forma satisfactoria, o si existen problemas. Finalmente, se exponen las consideraciones sobre los aspectos relacionados, a efecto lograr corregir deficiencias que fueron identificadas.

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1. Planteamiento

El sistema tributario de los Estados ha estado sujeto a una serie de principios o bases a partir de las cuales formula su estructuración, mismas que se relacionan con su origen, el procedimiento de creación de los tributos, pero principalmente en torno a su contenido¹.

Estas directrices guardan una estrecha relación con el constitucionalismo, de hecho podría indicarse que aquellas constituyeron uno de los factores que indirectamente incidieron en la creación de aquél, al menos en los Estados Unidos de América². Precisamente los abusos que acontecían principalmente en esta materia, así como en la penal, conllevaron a la adopción de límites para los gobernantes, mismos que quedaron plasmados en cartas de derechos³, o bien en los textos constitucionales⁴.

¹ Se estima pertinente la denominación de principios materiales a la que alude Patricio Masbernat, ya que estos guardan relación con aspectos de fondo de los tributos, en contraposición a los formales, que atienden más a los órganos competentes para su creación, así como al procedimiento para lograr tal efecto. MASBERNAT, Patricio. et al. "Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina". Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. 2012, Número 39, p. 476.

² Uno de los aspectos que impulsaron el movimiento independentista de las Colonias americanas fue derivado de los tributos, específicamente en la Ley del Timbre (*Stamp Act*). En efecto en el año 1765 acontece la crisis respecto a la referida ley, mediante la cual se creaba un impuesto del timbre, en donde se gravaba el uso de todo papel legal para trámites burocráticos, incluso el empleado por las editoriales. La insatisfacción de las Colonias se derivaba de tributos que eran decretados sin que existiera representación suya en el Parlamento, lo cual estimaban era contrario a la ley fundamental (*common law*), por ende, que esas leyes eran nulas. Para mayor información sobre el contenido de aquella ley se puede consultar en Stamp Act <http://www.ushistory.org/declaration/related/stampact.htm>, consultada el 8 de abril de 2014.

³ En el caso de Francia, que influiría al resto de Europa continental, se aprecia en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789, que en su artículo 13 establecía: "Para mantener una fuerza pública, y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades". JELLINEK, Georg. *La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*. Traductor Adolfo Posada; 2ª. edición. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2000, p. 169.

⁴ En numerosas Constituciones o Cartas fundacionales de las Colonias americanas se aprecian principios que deben regir el sistema tributario, un ejemplo de lo anterior es la Constitución de la Comunidad de Massachusetts de 1780, en su artículo X, indica: "*Cada individuo de la sociedad tiene derecho a ser protegido por ésta para que disfrute su vida, su libertad y su propiedad según las leyes escritas. [Y] él queda obligado, recíprocamente, a contribuir su parte del coste de esa protección; a dar cuando sea necesario su servicio personal o un equivalente; pero ninguna parte*

Por lo anterior, resulta poco acertado pretender abordar el tema de los principios constitucionales tributarios, sin ahondar en lo relativo a las disposiciones constitucionales, principalmente a su naturaleza, pues únicamente partiendo de su conocimiento se podrá determinar la relevancia de la constitucionalización de aquellos principios⁵.

El primer problema que se ha presentado en el estudio de este tema es el relativo a conceptualizar lo que debe entenderse por principio, así en la doctrina se ha indicado que éstos constituyen criterios de justicia⁶, preceptos del deber ser, criterios de racionalidad del sistema tributario, guías, bases, fundamentos, etc. En otros casos se ha optado por señalar que constituyen un fuente del ordenamiento jurídico, pero sobre esto ha señalado Mongay I Soler: *“El problema planteado es el de los principios como fuente material de Derecho; evidentemente nadie cuestiona la no susceptibilidad de los principios generales para constituirse en fuente del Derecho en sentido formal, puesto que no son un mecanismo de producción y manifestación de normas jurídicas en sentido técnico...”*⁷.

Se aprecia la dificultad de poder determinar con precisión qué debe entenderse por principio, pese a lo anterior, en el presente trabajo de investigación se adoptará una postura que no busca definir aquellos a partir de los criterios ya expuestos, al estimar que el enfoque desde esas perspectivas no es el más idóneo, al menos en materia tributaria, pues al encontrarse contenidos en determinadas disposiciones constitucionales, el análisis debe partir de entender la naturaleza y relevancia de aquellas, por lo que el estudio debe versar en establecer los elementos esenciales de esas disposiciones, pues éstas son las

de la propiedad de un individuo puede en justicia arrebatarle o aplicarse a usos públicos sin su consentimiento o el del cuerpo de representantes...”. GRAU GÓMEZ, Luis. y MARTÍNEZ NEIRA, Manuel. *Historia del Constitucionalismo Americano. Constitución de la Comunidad de Massachusetts – 1780 (fragmentos)* [en línea], Universidad Carlos III de Madrid [Consulta: 08-04-2014]. Disponible en < <http://ocw.uc3m.es/historia-del-derecho/historia-del-constitucionalismo-americano/otros-recursos-2/tema-2-las-constituciones-revolucionarias/constitucion-de-la-comunidad-de-massachusetts-2013-1780-fragmentos>>.

⁵ GUASTINI, Ricardo. *Estudios de teoría constitucional*. 1ª. edición. México: IJ-UNAM-Fontamara, 2007, p.153.

⁶ MASBERNAT, Patricio. et al. Op. cit., p. 477.

⁷ MONGAY I SOLER, Montserrat. “Aplicabilidad del principio de capacidad económica como fuente material del Derecho en la jurisprudencia”. *Revista española de Derecho Financiero*. 1997, número 87, p. 585.

que brindaran respuestas a las interrogantes formuladas sobre los principios constitucionales.

2. Rasgos generales del positivismo respecto a las reglas

El primer punto a abordar se refiere a qué tipo de disposiciones normativas integran la Constitución, ya que la postura que se adopte influirá notablemente sobre la naturaleza de aquella. La postura positivista, específicamente la de H.L.A. Hart, se fundamentaba en la existencia de un sistema jurídico, pero a diferencia de John Austin, aquel se encontraba integrado por reglas, tanto primarias como secundarias⁸, que si bien no eran las únicas fuentes del derecho, sí constituían la base de cualquier sistema jurídico.

La dificultad presentada por un sistema integrado de esta forma, principalmente en el plano constitucional, es el relativo a la estructura de las reglas, pues *“Las reglas del primer tipo imponen deberes; las del segundo tipo confieren potestades, públicas o privadas. Las reglas del primer tipo se refieren a acciones que implican movimiento o cambios físicos; las del segundo tipo prevén actos que conducen no simplemente a movimiento o cambio físico, sino a la creación o modificación de deberes u obligaciones”*⁹.

Se observa que las reglas tienen una naturaleza de índole formal, incluso las contenidas en los textos constitucionales, con la consecuencia que la normativa que se emita puede poseer el contenido que el legislador estime pertinente, sin que exista un límite material, siempre y cuando se observe el procedimiento establecido en la ley, por parte del órgano competente para dicho efecto.

Precisamente contra esta postura que fue la predominante en la familia continental europea, que encuentra sus orígenes en Francia, surge a mediados del siglo pasado una teoría que buscaba constituirse en un contrapeso a la corriente positivista, la cual fue abanderada por Ronald Dworkin en su obra *Los derechos en serio*.

⁸ HART, H.L.A. *El concepto de derecho*. Traductor Genaro R. Carrió; 1ª edición. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1963, pp. 82 y 83.

⁹ *Ibíd*, p. 71.

Uno de los aspectos torales de esta nueva corriente era sostener que el sistema jurídico se encuentra integrado no únicamente por reglas, como era sostenido por el positivismo de esa época, sino que también existían principios, los cuales correspondían al aspecto material, en contraposición de las reglas¹⁰. Este aporte constituye un aspecto fundamental, aunque cabe hacer mención que no se realiza un estudio a profundidad sobre el contenido y alcance de los principios¹¹, si no que por el contrario se centraliza en efectuar un análisis comparativo entre las reglas y aquellos.

De ese análisis comparativo se deriva un elemento que servirá para el desarrollo de teorías posteriores, como lo es la existencia de conflicto entre principios y la forma de solucionarlos, a partir de la fórmula del peso de los mismos.

3. Postura neoconstitucionalista: normas constitucionales (reglas y principios)

El neoconstitucionalismo como fenómeno pudiera encontrar su génesis, al menos en sede jurisprudencial, en el fallo del caso *Lüth*¹² emitido por el Tribunal Constitucional Federal de Alemania; pese a esto, en el plano doctrinario es muy complejo determinar qué es el neoconstitucionalismo, así Susanna Pozzolo es clara al indicar que “... *aunque fue pensado para identificar una perspectiva iusfilosófica antiiuspositivista, muy pronto se convirtió en un término ambiguo: su extensa y vertiginosa difusión en el léxico de iusfilósofos y constitucionalistas amplió su capacidad denotativa reduciendo sus potencialidades connotativas. Así,*

¹⁰ DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Traductor Marta Guastavino. Barcelona: Ariel, 2002, p. 65.

¹¹ Ronald Dworkin define a los principios como: “... *una norma que debe ser observada, no porque sirva para avanzar o asegurar una situación económica, política o social que se considere deseable, sino porque es una exigencia de justicia o de equidad o de cualquier otra dimensión moral*”.

¹² BVerfGE 7, 198 (211). Para ahondar más en el análisis de este caso puede consultarse ALEXU, Robert. “Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad”. En: FERRER MAC-GREGOR, Eduardo (Dir.). *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*. 2009, número 11, pp. 3-14..

*rápidamente, el término fue empleado para indicar fenómenos diferentes, si bien conectados entre ellos*¹³.

En este mismo sentido no todos los autores que podrían catalogarse de neoconstitucionalistas parten de una misma base, pues algunos de ellos corresponden a un neoconstitucionalismo conceptual y otros a uno normativo¹⁴. O bien, que para determinar a qué tipo de neoconstitucionalismo se aborda es necesario partir de la división tripartita efectuada por Norberto Bobbio para el estudio del positivismo¹⁵, como lo efectúa Paolo Comanducci¹⁶.

Se aprecia entonces la dificultad existente en pretender exponer una teoría unitaria, al no existir un consenso en la doctrina que la desarrolla, pese a esta dificultad es posible encontrar determinadas ideas que son compartidas por todas estas corrientes, mismas que servirán de base para el presente trabajo.

Las posturas a las que se ha hecho relación fueron elaboradas en atención a los ordenamientos jurídicos en general, sin entrar a profundizar en lo atinente a las disposiciones constitucionales, probablemente porque en ese momento aún no sea les apreciaba como normas jurídicas, sino más bien como programáticas¹⁷. Es con el neoconstitucionalismo donde se precisa la relevancia de las disposiciones constitucionales, y en dónde la diferencia entre principios y reglas cobra mayor relevancia.

Es así como aquellas disposiciones pueden adquirir la forma de reglas y principios, mismas que se encuentran contrapuestas, pero que en ambos casos constituyen normas¹⁸, esta afirmación se encuentra fundamentada en que la formulación de aquellos se realiza en base a expresiones deónticas básicas del

¹³ POZZOLO, Susanna. "Reflexiones sobre la concepción neoconstitucionalista de la Constitución". En: CARBONELL, Miguel y GARCÍA JARAMILLO, Leonardo (ed). *El canon neoconstitucional*. Madrid: Trotta, 2010, p.165.

¹⁴ GARCÍA FIGUEROA, Alfonso. *Criaturas de la moralidad. Una aproximación neoconstitucionalista al derecho a través de los derechos*. Madrid: Trotta, 2009, p. 19.

¹⁵ BOBBIO, Norberto. *El positivismo jurídico*. Madrid: Editorial Debate, 1991.

¹⁶ COMANDUCCI, Paolo. "Formas de (neo) constitucionalismo. Un análisis metateórico". *Revista Isonomía*, 2002, número 16, 89-112.

¹⁷ D'ATENA, A.: "Normas Programáticas y pluralismo axiológico en el Derecho Constitucional". *Revista de Derecho Político*. 2009, número 74, pp. 455-475.

¹⁸ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 83. ZAGREBELSKY, Gustavo. *El Derecho dúctil*. Madrid: Editorial Trotta, 2009, pp. 109 y110.

mandato, la permisión y la prohibición, pues ambos son razones para juicios concretos de deber ser.

Para sustentar la diferencia existente entre reglas y principios, es posible acudir a varios criterios diferenciadores, uno de éstos es el de la generalidad, en el que los principios constituyen normas que poseen un grado de generalidad relativamente alto; mientras que las reglas, que también son normas, pero con un nivel bajo de generalidad. Existen otros criterios diferenciadores como lo son el contenido valorativo, la importancia para el ordenamiento jurídico, etc.

El criterio antes señalado parte de una diferenciación que atiende únicamente al grado, es decir, se fundamenta en aspectos cuantitativos, por lo que se estima que es un criterio débil. Es más pertinente ahondar en una diferenciación que no verse sobre ese tipo de aspectos, sino que se sostenga en una diferencia cualitativa.

Al partir que la diferencia entre los principios y reglas radica en aspectos cualitativos, es pertinente indicar cuáles son aquellos. Es así como los principios puede ser definidos como normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, atendiendo a las posibilidades jurídicas y reales, así "*los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas...*"¹⁹.

Por el contrario, cuando se hace referencia a las reglas, éstas no constituyen mandatos que puedan ser cumplidos en diferente grado, sino que se caracterizan por ser "*normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos*"²⁰.

Se aprecia entonces que la diferencia existente entre unos y otras es de índole cualitativa y no cuantitativa, esto se evidencia con mayor claridad cuando concurre una colisión entre principios o entre reglas, más precisamente en la forma de solución.

¹⁹ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derecho Fundamentales*. Op. cit., p. 86.

²⁰ Loc. cit.

4. Principios constitucionales: obligatoriedad, aplicación inmediata y eficacia directa

El siguiente aspecto problemático que se deriva de los principios constitucionales tributarios, así como de todas las disposiciones constitucionales, es el de determinar su carácter vinculante y su aplicabilidad directa, esto se hace más evidente en la tradición jurídica continental europea, pues el modelo estadounidense por sus raíces jurídicas inglesas no tuvo que afrontar estas dificultades²¹.

Para entender de mejor forma cómo se consideraba a la Constitución, en la época del constitucionalismo (S. XVIII), conviene traer a colación los siguientes pensamientos de esa época, y que perduraron hasta mediados del siglo pasado. En Francia surge uno de los dos movimientos del constitucionalismo y que influyó en el resto de Europa continental, así como en la mayor parte de Estados del continente americano. La Revolución francesa marca una etapa de ruptura con el antiguo régimen (monarquía), derivado de ello se aprecia la promulgación de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, lo que denota la relevancia de los derechos fundamentales en aquella nueva etapa, aunque no puede obviarse el influjo del pensamiento norteamericano, pues como bien lo señala Fernández Segado «*las fórmulas o normaciones adoptadas por los hombres de 1789-1791 fueron tributarias más del influjo norteamericano que del pensamiento de Rousseau o Montesquieu, o por lo menos la incidencia de aquél pesó tanto como el pensamiento de estos últimos*»²².

Lo anterior se complementa con uno de los artículos más reconocidos de aquella Declaración, el 16 que claramente expresaba «*Una Sociedad en la que no esté establecida la garantía de los derechos, ni determinada la separación de los poderes, carece de Constitución*». De donde se aprecia la relevancia que asumía el texto constitucional para el ordenamiento jurídico, ya no únicamente en un plano

²¹ CANO CHÁVEZ, Juan Luis. “*Judicial Review: antecedentes del sistema de control de constitucionalidad de los Estados Unidos de América*”. *Opus Magna*. 2014, Tomo VIII.

²² FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco. *La justicia constitucional: una visión de derecho comparado*, Tomo 2. Madrid: Dykinson, S.L., 2009, p. 90.

estructural, sino también en el respeto de los derechos constitucionales (que como se ha establecido constituyen principios).

A pesar que los elementos antes detallados pudieran brindar un paralelismo con las nociones constitucionales de los Estados Unidos de América, la diferencia radica en que salvo aquellas buenas intenciones, las mismas no llegaron a concretizarse, por una serie de factores de la más variada naturaleza, mismos que no serán abordados en el presente trabajo.

Derivado de aquellos hechos la Constitución se vio afectada de forma sustancial, así sus disposiciones, las cuales dejaron de ser percibidas como jurídicas y normativas (en el supuesto que en algún momento hayan sido consideradas como tales, salvo las atinentes a la estructuración de los poderes estatales). Lo anterior se aprecia claramente en el discurso de Ferdinand Lasalle en 1862, cuando señala que la Constitución había sido reducida a un aspecto meramente formal, con lo que ella no era más que «*una mera hoja de papel*»; mientras que lo relevante era que la existencia de una «Constitución real y efectiva»²³.

Así se aprecia que la Constitución distaba de ser considerada como una norma jurídica, menos aún que sus disposiciones fuesen directamente aplicables. Pero este fenómeno no se limita a Francia, pues como se ha expuesto, esta línea de pensamiento se traslada hacia el resto de países, un claro ejemplo de ello se aprecia en Alemania, pues como bien señala Hesse «*Las constituciones estaban lejos de provocar o programar modificaciones del Derecho Privado porque no les correspondía una eficacia vinculante frente al legislador (...) sólo podrían tomarse en consideración los derechos fundamentales; su importancia, sin embargo, fue por demás escasa en todo el período de la Monarquía Constitucional hasta 1918. Los derechos fundamentales no estaban en condiciones de garantizar una ordenación jurídica existente frente al legislador. Ello hubiera presupuesto una primacía de la Constitución capaz de imponerse frente a las leyes ordinarias, algo que ni siquiera tras 1848 se había desarrollado aún...*»²⁴.

²³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Thomson-Civitas, 2010, p. 48.

²⁴ HESSE, Konrad. *Derecho Constitucional y Derecho Privado*. Madrid: Civitas, 1995, pp. 35-36.

Esta postura empezó a ser superada con posterioridad, aunque sin llegar a abarcar aspectos materiales, esto se aprecia en la obra de Kelsen, quien era un firme partidario de la justicia constitucional y de la supremacía de la Constitución, pero se inclinaba por un texto constitucional que se encontrara integrado por disposiciones relativas a competencias y procedimientos²⁵, es así como la Constitución sería la *norma normarum*.

En este sentido las disposiciones constitucionales eran efectivamente aplicables y vinculantes, pero esto era en atención al contenido que poseían, el cual versaba sobre aspectos formales, más no así materiales; un ejemplo de la aplicabilidad y eficacia de aquellas era el establecimiento de un sistema de control de constitucionalidad, a través del cual se lograra garantizar la supremacía constitucional²⁶.

Es más Kelsen mantenía la postura que la Constitución no se encontrara integrada por valores indeterminados (principios y valores), en virtud que por la naturaleza de éstos, existía el riesgo de quebrantar la separación de poderes y que la potestad última recayera en el Tribunal Constitucional; por tal motivo, cuando se estructuró aquél se visualizó como su función última la de ser un legislador negativo²⁷.

Se aprecia así que este autor fue uno de los defendió más fuertemente la fuerza normativa de la Constitución (ésta ya no sería solamente un instrumento político, sino que también normativo), pero también se mostró muy cauteloso de la incorporación de principios o derechos, tendientes a limitar el actuar del

²⁵ PRIETO SANCHÍS, Luis. *Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales*. Madrid: Trotta, 2009, p. 110.

²⁶ No deben confundirse los motivos que conllevaron a crear un Tribunal Constitucional concentrado en aquella época, con los de la actualidad, pues sus funciones difieren sustancialmente, no únicamente en el plano cuantitativo (mayores competencias), sino en el plano cualitativo, pues el control de constitucionalidad en aquel momento tenía por objeto dilucidar controversias en aspectos competenciales entre diversos órganos estatales, así como velar por la emisión de cuerpos normativos que cumplieran con el procedimiento constitucional; mientras que en la actualidad cobra mayor relevancia la protección de derechos fundamentales, aspecto que no fue contemplado al momento de instituir los primeros Tribunales Constitucionales.

²⁷ VIGO, Rodolfo Luis. "Constitucionalización y Neoconstitucionalismo: Riesgos y Prevenciones". En: Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y ZALDÍVAR LELO DE LARREA, Arturo (Coords.). *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional*. Tomo I. Santa Fe: Editorial Universidad Nacional Autónoma de México y Rubinzal-Culzoni, 2009, p. 355.

legislador²⁸; lo cual es coherente con su línea de pensamiento, esto al ser partidario de un constitucionalismo democrático²⁹.

Pese a lo anterior, esto constituía un avance sustancial para el reconocimiento del valor normativo de la Constitución, por lo que constituye un precedente relevante; ahora bien, este sistema se mantendrá vigente en la primera mitad del siglo XX, y no es sino hasta la finalización de la Segunda Guerra Mundial, precisamente en la época cuando surge la corriente neoconstitucionalista, que aquella postura será ampliada.

A partir de esa época la Constitución continuará siendo considerada como un cuerpo normativo, como ya acontecía, la diferencia sustancial radica en que ya no en la eficacia y aplicabilidad de todas las disposiciones constitucionales, independientemente de que las mismas sean estructurales, competenciales o materiales. Este aspecto constituye probablemente el más relevante, pues esto conllevará que aquellas normas que eran consideradas programáticas, o bien, que consistían en principios o valores tendrán ahora una relevancia primordial en el ordenamiento jurídico³⁰.

Se afirma entonces la existencia de una fuerza vinculante de la Constitución, ya que todas las disposiciones constitucionales (independientemente de su estructura y contenido) deben ser aplicadas, por ende, son obligatorias para todos. Es aquí donde se marca que la Constitución constituye en un doble límite, en el sentido siguiente: si las disposiciones contenidas en aquella deben ser observadas, se entiende que el primer obligado en respetarlas es el legislador, pues será éste a través de sus funciones quien deberá desarrollarlas, esto a través de los diferentes cuerpos normativos que emita, por tal motivo aquellos deberán cumplir en el plan formal, pero también su contenido deberá ser acorde con los lineamientos contenidos en la Constitución.

²⁸ PRIETO SANCHÍS, Luis. "Principia iuris: una teoría del derecho no(neo)constitucionalista para el Estado Constitucional". *Doxa*. 2008, número 31, p. 327.

²⁹ FIORAVANTI, Maurizio. *Constitución. De la Antigüedad a nuestros días*. Traductor Manuel Martínez Neira. Madrid: Trotta, 2001, p. 154.

³⁰ BIDART CAMPOS, Germán: "La estructura tridimensional del Estado". *Revista de estudios políticos*. 1996, número 149. TAJADURA TEJADA, Javier. "La función política de los preámbulos constitucionales". *Cuestiones Constitucionales*. 2001, número 5. GARCÍA LAGUARDIA, Jorge Mario. "Justicia constitucional y defensa de la democracia. El golpe de Estado en Guatemala en 1993". *Cuestiones Constitucionales*. 2000, número 2.

Así mismo, la obligatoriedad de las disposiciones constituye un límite para el resto de los órganos estatales (impedientemente de su naturaleza), ya que estos deberán actuar en atención a aquellas, debiendo tener presente que la Constitución prevalece sobre el resto del ordenamiento jurídico; precisamente estos límites constituyen uno de los logros más relevantes del constitucionalismo, aunque cabe indicar que también las limitaciones se extienden a todas las otras personas, quienes deberán ejercitar sus derechos, sin que ello venga en detrimento de los derechos de los demás³¹.

Si bien la fuerza vinculante de la constitución, constituye uno de los elementos del fenómeno de constitucionalización del ordenamiento jurídico, también es necesario hacer relación a que las disposiciones normativas constitucionales, pese a la naturaleza ya expuesta, no han sido aplicadas con la misma intensidad, en buena medida por la redacción de las mismas, también por el contenido que les ha sido dado por los tribunales constitucionales³², un ejemplo de lo anterior lo constituyen los derechos sociales, culturales y económicos³³; aunque también como se ha hecho referencia, en buena medida su aplicabilidad de las disposiciones depende del activismo que desarrollen los órganos encargados de velar por el cumplimiento de la Constitución³⁴.

³¹ Este aspecto constituye un claro ejemplo de la corriente contractualista, en la cual las personas dejan el estado de naturaleza (libertad absoluta) y ceden sus derechos, a efecto de recuperarlos con posterioridad, pero de forma limitada frente al resto de personas. ROUSSEAU, Jean Jacques. *El contrato social*. Madrid: Mestas Ediciones, 2010.

³² CARBONELL, Miguel: "El neoconstitucionalismo: significado y niveles de análisis". En: CARBONELL, Miguel y GARCÍA JARAMILLO, Leonardo (Editores). *El canon neoconstitucional*. 2010: Editorial Trotta, Madrid, p. 160.

³³ ABRAMOVICH, Victor y COURTIS, Christian.: "Hacia la exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales. Estándares internacionales y criterios de aplicación ante los tribunales locales". *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*. Argentina: Editores del Puerto, 1997. BAZAN, Víctor. "Los derechos económicos, sociales y culturales en acción: sus perspectivas protectorias en los ámbitos interno e interamericano". *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*. 2005, Tomo II, pp. 547-584. NOGUEIRA ALCALA, H.: "Los derechos económicos, sociales y culturales como derechos fundamentales efectivos en el constitucionalismo democrático latinoamericano". *Estudios Constitucionales*. 2009, número 2, volumen 7.

³⁴ Un ejemplo de lo anterior puede apreciarse en la Corte Constitucional de Colombia, que se ha distinguido por el activismo desarrollado a través de sus fallos, así puede apreciarse en la sentencia T-042, del 7 de febrero de 1996, en la que indicó: "*Cuando los derechos prestacionales, genéricamente consagrados, son asumidos por el Estado en forma directa, y se ha definido legal y reglamentariamente como destinatario de la prestación específica a un grupo de personas determinadas, tales derechos se truecan en subjetivos, en consecuencia, pueden ser exigidos en*

Los antecedentes de la obligatoriedad y aplicabilidad de las disposiciones constitucionales había ya sido abordado con anterioridad, tanto en los Estados Unidos de América como en Europa, aunque como se hizo mención, en el primero sí logró sostenerse esa postura, lo cual no aconteció en el continente europeo.

En Hamilton, específicamente en su artículo LXXVIII de El Federalista, era claro al señalar que *“La interpretación de las leyes es propia y peculiarmente de la incumbencia de los tribunales. Una Constitución es de hecho una ley fundamental y así debe ser considerada por los jueces. A ellos pertenece, por lo tanto, determinar su significado, así como el de cualquier ley que provenga del cuerpo legislativo. Y si ocurriere que entre las dos hay una discrepancia, debe preferirse, como es natural, aquella que posee fuerza obligatoria y validez superiores; en otras palabras, debe preferirse la Constitución a la ley ordinaria, la intención del pueblo a la intención de sus mandatarios”*³⁵.

En este mismo sentido se pronunciaba Sieyès cuando afirmaba: *“Una Constitución o es un cuerpo de leyes obligatorias o no es nada (...) Todas las leyes, sea cual fuere su naturaleza, suponen la posibilidad de su infracción y, consiguientemente, la necesidad imperiosa de hacerlas obedecer”*³⁶. De lo expuesto por dichos autores se aprecia que el constitucionalismo, desde su génesis, tenía clara la noción de la obligatoriedad de la Constitución, sin que se efectuara distinción alguna.

Al tener claro este extremo, resulta pertinente señalar que como consecuencia de esa obligatoriedad, se tenía la certeza sobre la aplicación directa de las normas constitucionales, que también es otro de los elementos de la constitucionalización del ordenamiento. Esta situación conllevó cambios

forma inmediata por sus titulares a través de la vía judicial prevista para el caso por el legislador”. En este mismo sentido el Tribunal Constitucional chileno, en sentencia del 26 de junio de 2008, Rol No. 976, considerando 26º, señaló: *“Que la amplia mayoría de la doctrina nacional y extranjera reconoce que los derechos sociales llamados también derechos de prestación o de segunda generación, son tales y no simples declamaciones o meras expectativas, cuya materialización efectiva quede suspendida hasta que las disponibilidades presupuestarias del Estado puedan llevarlos a la práctica”*

³⁵ HAMILTON, Alexander., MADISON, James., y JAY, John: *El Federalista*. México: Fondo de Cultura Económica, 1974, p. 330.

³⁶ SIEYÈS, Emmanuel. “Opinión sobre las atribuciones y organización del Tribunal Constitucional”. En: MÁIZ, R. (ed.). *Escritos y Discursos de la Revolución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1960, p.276.

sustanciales en la forma de entenderla, uno de ellos el relativo a que aquellas disposiciones ya no eran únicamente límites para el actuar de los órganos públicos, sino que también afectan a las relaciones llevadas a cabo por particulares, que marca un contraste sustancial con las concepciones previas.

El segundo aspecto que complementa aquel cambio sustancial, es el relativo a los órganos encargados de velar por la aplicación directa de las disposiciones constitucionales. En cuanto a este particular se ahondará con mayor profundidad en otro capítulo, aquí basta con indicar que tanto los entes administrativos, así como los judiciales y el tribunal constitucional se encuentran obligados a aplicar las disposiciones constitucionales³⁷.

Esta postura dista de la mantenida en la creación de los primeros tribunales constitucionales, para el efecto partiendo de la concepción kelseniana, ya que el juicio de constitucionalidad tenía por objeto verificar la validez de las normas (la constitucional y la ordinaria -juicio abstracto-), no así de la adecuación o no de una norma para resolver un caso; esto implicaba que el Tribunal Constitucional podría conocer entonces únicamente de las reglas, no de los principios³⁸; en el entendido que por regla se entendería aquella norma en la que se establece con precisión y claridad las condiciones para su aplicación; mientras que los principios se presentan con un contenido indeterminado, que requieren para su precisión la de otras normas, que viabilicen su aplicación a un caso concreto.

5. Métodos de interpretación de las disposiciones constitucionales

5.1. Aspectos generales

El cambio descrito en cuanto a la relevancia de la totalidad de la Constitución, principalmente su obligatoriedad y su aplicación directa, no se materializa únicamente en esos elementos, sino que también acontece un cambio

³⁷ Este aspecto resulta complejo de analizar, pues en buena medida depende del sistema de control de constitucionalidad que exista en cada ordenamiento jurídico, aunque es pertinente señalar que si las disposiciones constitucionales son aceptadas como jurídicas, por ende obligatorias y directamente aplicables, no sería posible considerar que las mismas deban ser observadas únicamente por determinados órganos, pues esto las invalidaría.

³⁸ PRIETO, SANCHÍS, Luis.: "Justicia constitucional y derechos fundamentales". Op. cit., p. 89.

sustancial en los métodos para interpretar el contenido de las disposiciones constitucionales, por su redacción general y abstracta³⁹.

En atención a lo antes expuesto, no resulta eficaz pretender solucionar las controversias constitucionales a través de métodos o sistemas que fueron creados en un contexto diferente, como el que privaba con anterioridad, en el que lo relevante era encontrar la intención que el legislador había plasmado en la ley. Así los métodos creados pretendían lograr dicha finalidad, o bien, buscaban demostrar la completitud del sistema jurídico, en caso de existir antinomias o lagunas.

Los métodos de interpretación y resolución de controversias decimonónicos resultan incapaces de dar respuesta a los conflictos entre normas constitucionales. La afirmación anterior obedece a que los conflictos entre leyes y su aplicación corresponden a conflictos entre reglas, con lo que la solución resulta sencilla en el sentido que si existen varias disposiciones normativas que pueden entrar en conflicto, la solución radica en que una de aquellas debe ser la válida (por encontrarse vigente); mientras que las otras, se entiende, han dejado de ser parte del ordenamiento jurídico⁴⁰.

Esta postura no es compatible con la concepción de Constitución como cuerpo normativo, principalmente porque las disposiciones que la integran constituyen principios, cuyos conflictos no pueden ser resueltos de la misma forma como acontece con las reglas, pues un principio constitucional no puede dejar de poseer validez, aquí ya no se aplica aquella máxima de todo o nada, ante lo cual los criterios aplicables a las reglas se vuelven inoperantes.

³⁹ En otros apartados ya se ha hecho relación a que la estructura y redacción de las disposiciones constitucionales, ahora cabe referir que uno de los aspectos que explica esta situación es que en la actualidad nos encontramos frente a una Constitución pluralista, es decir, en el texto constitucional se encuentran contenidas aquellos principios básicos admitidos por todos los grupos que conforman la sociedad, por lo que la abstracción de los términos empleados permite que la Constitución pueda dar respuesta a todos aquellos. Respecto al pluralismo de la Constitución puede consultarse GARCÍA FIGUEROA, Alfonso. Op. cit.

⁴⁰ A efecto de determinar cuál es la disposición aplicable, se establecieron varios criterios que permitían determinar cuál era la válida, así pueden señalarse los siguientes: criterio jerárquico (una norma superior prevalece sobre una inferior); criterio de especialidad (la disposición especial prevalece sobre la general); temporal (una ley posterior deroga una ley anterior), entre otros. Se aprecia que estos criterios tenían por objeto excluir de forma definitiva la aplicación de una norma, como ya se exponía por la corriente neoconstitucionalista, las reglas se rigen por el criterio todo o nada, en el sentido que una disposición es vigente y válida, o bien no lo es.

Los conflictos entre principios deberán ser resueltos a través de otros criterios o métodos, que permitan la coexistencia entre los diversos principios constitucionales, sin que se excluyan de forma definitiva unos u otros. Los principios deben entonces constituir normas derrotables⁴¹, o en términos de Alexy mandatos de optimización, independientemente de cómo sean definidos, resulta claro que en caso de conflicto un principio o varios deberán ceder frente a otro, pero para determinar cuál debe de primar sobre el resto corresponde efectuar un análisis particular al caso concreto.

Ahora bien, la doctrina así como la jurisprudencia han desarrollado diversos métodos que tienen por objeto viabilizar la solución de conflictos entre principios, los cuales parten de la argumentación, entre los cuales se encuentran el método tópico de Javier Pérez Royo⁴², el argumento de lo racional o irracional de Gabriel Mora Restrepo⁴³, el método hermenéutico y de toma de decisiones de Fernando Toller⁴⁴, entre muchos otros.

5.2. La ponderación como método interpretativo para la solución de conflictos entre principios

A efectos del presente trabajo de investigación se partirá del método de la ponderación, desarrollado ampliamente por el Tribunal Constitucional Federal alemán (en el plano jurisprudencial), y doctrinariamente por uno de sus mayores exponentes y defensores, Roberto Alexy. Se estima pertinente hacer una breve relación a determinados aspectos de este método, sin ahondar a profundidad, al no ser el objeto de la presente.

⁴¹ Esta característica de los principios es utilizado por Alfonso García, para quien ésta constituye una manifestación de la flexibilidad de aquellos, en el sentido que su contenido puede ser revisable con el paso del tiempo, lo que permite que los principios puedan perdurar durante períodos prolongados, lo que a su vez conlleva a adecuarse a una sociedad líquida, en términos de Zygmunt Bauman. GARCÍA FIGUEROA, Alfonso. Op.cit., pp. 31 y 32.

⁴² PÉREZ ROYO, Javier. "La interpretación de la Constitución". En: FERRER MAC-GREGOR, Eduardo. *Interpretación de la Constitución*. Tomo II. México: Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2005, pp. 896-899.

⁴³ MORA RESTREPO, Gabriel. *Justicia constitucional y arbitrariedad de los jueces. Teoría de la legitimidad en la argumentación de las sentencias constitucionales*. Argentina: Marcial Pons, 2009.

⁴⁴ TOLLER, Fernando. "La Resolución de los Conflictos entre Derechos Fundamentales. Una metodología de interpretación constitucional alternativa a la Jerarquización y el Balancing Test". *Interpretación de la Constitución*. Tomo II. México: Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2005, pp. 1281-1284.

El origen jurisdiccional de la aplicación de la ponderación como método interpretativo para la solución de conflictos entre principios puede encontrarse en el año 1958, por parte del Tribunal Constitucional Federal Alemán⁴⁵ en el caso Lüth⁴⁶.

A partir de la jurisprudencia emanada de ese órgano jurisdicción constitucional se inicia un examen doctrinario sobre la ponderación, el cual tiene por objeto establecer sus elementos integrantes, los cuales se expondrán sucintamente a continuación.

5.2.1. El Principio de Proporcionalidad

Previo a analizar la estructura de la ponderación, es relevante indicar que ésta es una parte integrante de un principio más amplio, el de proporcionalidad. El cual se compone a su vez de tres elementos (subprincipios): adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto; todos estos elementos sirven para expresar la optimización⁴⁷. Los dos primeros hacen referencia a la optimización atendiendo a las posibilidades materiales; mientras que el tercero lo es atendiendo a las posibilidades jurídicas.

a) Principio de adecuación: este excluye el empleo de medios que perjudican la realización de al menos un principio, sin promover al menos un principio o meta a cuya realización sirven. Lo anterior puede ejemplificarse de esta forma; se establece un medio (M) que tiene por efecto promover la realización de un principio (P1), pero si dicho medio no fuese idóneo para tal efecto, y si por el contrario perjudica la realización de otro principio (P2), entonces la omisión en el uso del medio (M) no conllevaría ningún costo para ninguna de los dos principios (P1, P2), pero si conllevaría alguno para el principio (P2). Esto lleva a la

⁴⁵ La teoría de las normas como principios y reglas surge no únicamente como una contraposición al positivismo jurídico, sino a la vez su origen se remonta poco tiempo después de la finalización de la Segunda Guerra Mundial, “*en virtud que en años posteriores (...) se expiden textos constitucionales con amplios mandatos sustantivos para el Estado, muchos de ellos redactados en forma de derechos fundamentales*”. CARBONELL, Miguel (editor). *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008, p. 9.

⁴⁶ BVerfGE 7, 198 (211).

⁴⁷ Esto se encuentra relacionado con las normas como principios, pues como fue expuesto en apartados anteriores, los principios son mandatos de optimización, empleando los términos de Robert Alexy.

conclusión que ambos principios pueden realizarse conjuntamente en mayor medida, en caso de no emplearse el medio (M), por lo que tomados conjuntamente los principios, éstos impiden el uso de M.

Este principio es la manifestación de la idea del óptimo de Pareto⁴⁸, esto quiere decir, una posición puede mejorarse sin originar desventajas a otra.

b) Principio de necesidad: este requiere la elección, de entre dos medios que promueven la realización del principio (P1), de prácticamente igual manera, el que intervenga menos intensamente en otro principio (P2). Esto conlleva a determinar que si existe un medio que interviene menos intensamente y es igual de adecuado para la realización de un principio, entonces se mejora una posición sin causar un costo a la otra.

Por supuesto, la aplicación de este principio supone que no existe un efecto negativo en un tercer principio (P3) por la utilización del medio que interviene en menor medida en el otro principio (P2). Precisamente cuando el caso no puede ser resuelto sobre la idea del óptimo paretiano; es decir, no pueden evitarse los costos y sacrificios para los otros principios, es indispensable acudir a la ponderación.

Con la finalidad de aclarar el alcance de los principios relacionados, se hace relación a un ejemplo proveído por Alexy, el cual hace referencia a una colisión entre dos principios constitucionales, por un lado, la libertad de profesión y oficio; por el otro, la protección de los consumidores. El caso puede sintetizarse de la forma siguiente: se emite una ordenanza en la que se prohibía la circulación en el mercado de dulces que tuvieran cacao en polvo, pero que fueran realizados principalmente con arroz inflado (que no productos de chocolate). Con esta regulación se buscaba evitar que los consumidores incurrieran en error al adquirir aquellos dulces (al no ser de chocolate, pese a dar esa apariencia).

Se sometió dicha controversia al Tribunal Constitucional Federal alemán, el cual dentro de sus razonamientos expuso que efectivamente la prohibición de circular ese tipo de dulces era idónea para proteger a los consumidores, ya que esto disminuiría ostensiblemente el riesgo de ser adquirida (al poder producir

⁴⁸ Este corresponde a una solución de eficiencia económica que acontece cuando en cierta situación “Ya no puede ser que una persona esté mejor sin empeorar la condición de otra”.

confusión o equivocación). No obstante lo anterior, se señaló que podía existir un medio que también lograría dicho fin, y que no sería tan restrictivo, lo que implicaba que fuera menos gravoso, el cual consistía en marcar y etiquetar los dulces efectuando las advertencias correspondientes, respecto a sus ingredientes⁴⁹.

Este ejemplo sirve para ilustrar como opera la idea de optimización, ya que al existir dos principios en conflicto, es viable salvar esta controversia a través de un medio que garantice la protección de uno de esos principios, pero que a su vez no resulta gravoso (o al menos no en extremo) para el otro principio⁵⁰.

c) Principio de proporcionalidad en sentido estricto (cuyo objeto es precisamente la ponderación): este principio puede ser comprendido de la forma siguiente, para que acontezca un elevado incumplimiento o perjuicio de un principio constitucional, se requiere que la importancia del otro principio sea de al menos ese nivel⁵¹.

Esto puede observarse con mayor claridad en los pronunciamientos emitidos por los Tribunales Constitucionales, para el efecto se hace referencia a algunos emitidos por el Tribunal Constitucional Federal alemán, el que ha señalado: *“Cuando más afecte la intervención legal expresiones elementales de la libertad de acción humana, tanto más cuidadosamente tienen que ponderarse las razones presentadas para su fundamentación, frente al derecho fundamental de libertad de ciudadano”*⁵². De igual forma ha expuesto: *“Además resulta que (...) la ponderación necesaria tiene, por una parte, que tener en cuenta la intensidad de la intervención en el ámbito de la personalidad a través de una emisión radial de este tipo; por otra, hay que evaluar el interés concreto a cuya satisfacción sirve la emisión y para la que es adecuada...”*⁵³.

En atención a lo ya relacionado, para efectivizar la ponderación, se requiere el cumplimiento de los principios ya enunciados, por lo que el razonamiento a

⁴⁹ BVerfGE 53, 135 (46).

⁵⁰ ALEXY, Robert. “Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales”. *Revista Española de Derecho Constitucional*. 2002, Año 22, número 66, pp. 13-64.

⁵¹ Esta conceptualización se efectúa con fundamento en lo que denomina ley de ponderación. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Op. cit., p. 146.

⁵² BVerfGE 20, 150 (159); crf., además BVerfGE 17, 306 (314).

⁵³ BVerfGE 35, 202 (226).

efectuar puede ser resumido de la forma siguiente: primero, constatar el grado de incumplimiento o perjuicio de un principio; luego, debe comprobarse la importancia de la realización del principio contrario y averiguar si la importancia en la realización del principio contrario justifica el perjuicio o incumplimiento del otro.

5.2.2. Estructura de la ponderación

Para determinar la mayor relevancia de un principio sobre otro, se establece una estructura de la ponderación, que se integra por tres elementos: la ley de la ponderación, la fórmula del peso y la carga de la argumentación⁵⁴.

a) Ley de la Ponderación: respecto a ésta ya se hizo referencia cuando se abordó lo relativo al principio de ponderación en sentido estricto, cuando se expuso que consiste en verificar que cuanto mayor sea la afectación de principio, igual o mayor debe ser la importancia de satisfacción del otro principio.

b) Fórmula del peso: consiste en atribuir grados de importancia a los diferentes principios en disputa, para tal efecto, es imprescindible el establecimiento de una escala, la cual puede ser elaborada por el mismo intérprete.

Una de las escalas más utilizadas es la propuesta por Alexy (escala triádica de afectación), esta consiste en introducir tres niveles: leve, medio y grave, aunque el mismo autor prevé la posibilidad de emplear una mayor cantidad de niveles, esto conlleva a una complejidad mayor, pero sin que esto implique la imposibilidad de establecer el grado de importancia para determinar la preeminencia de uno de los principios en disputa⁵⁵.

Por no ser objeto del presente trabajo no se ahondará en la fórmula del peso, basta con señalar que la misma se encuentra integrada por los grados de importancia de los principios en colisión, el peso abstracto de los principios en colisión y la seguridad de las premisas⁵⁶.

⁵⁴ GONZÁLEZ MALDONADO, Marco Aurelio. *La Proporcionalidad como estructura argumentativa de ponderación: un análisis crítico*. México: Liber Iuris Novum, 2011, pp. 40-41.

⁵⁵ ALEXY, Robert. "La fórmula del peso". Traductor Carlos Bernal Pulido. En: CARBONELL, Miguel. *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008, pp. 22-30.

⁵⁶ Para ahondar en la estructuración y los elementos que integran la fórmula del peso se sugiere consultar ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Op. cit. BERNAL PULIDO, Carlos. "La racionalidad de la ponderación". En: CARBONELL, Miguel. *El principio de*

c) Carga de la argumentación: al tenor del resultado obtenido en la ley de ponderación, o bien, en la fórmula del peso, se elige la aplicación de un determinado principio; no obstante lo anterior, podría darse el supuesto que luego de realizar las operaciones previamente indicadas, el resultado no permitiría optar por alguno de aquellos, esto constituiría una nivelación entre principios, ante la cual no es posible la elección de alguno de éstos. Si esta situación llegara a acontecer, haría inviable la solución de la colisión de principios, por lo que la teoría de la ponderación contempla un último elemento, mismo que únicamente acontecerá bajo estas circunstancias.

La carga de la argumentación puede asumir preferencia por determinados principios, por lo que atendiendo a cuáles de éstos se les da predilección, podrán establecerse dos formas posibles. Es así como Alexy en su obra *Teoría de los derechos fundamentales*⁵⁷ argumentaba que debía conferírsele preeminencia a la libertad y la igualdad jurídica, esto se veía reflejado a través del principio *in dubio pro libertate*, este implica que en caso que los pesos concretos de los principios en colisión fuesen idénticos, ningún principio contrario a la libertad o a la igualdad jurídica puede prevalecer, sin que se invoquen razones más fuertes.

Con posterioridad, en su obra *Epílogo a la Teoría de los derechos fundamentales*⁵⁸, dicho autor asume una postura diferente, ya que no prevalecerán los principios relacionados previamente, sino por el contrario deberá de tenerse como principio orientador la democracia.

proporcionalidad y la interpretación constitucional. Op. cit., pp. 43-68. ALEXY, Robert. *Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales. Op. cit.*

⁵⁷ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales. Op. cit.*, pp. 549 y 550.

⁵⁸ ALEXY, Robert. *Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales. Op. cit.*, p. 43.

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Al haber establecido lo anterior, conviene indicar que los principios constitucionales tributarios varían en atención a los diferentes ordenamientos constitucionales de los Estados, ya que cada Constitución regula y reconoce diferentes principios, aunque muchos de ellos se encuentran presentes en aquellos textos, o bien, se derivan de otros.

Si bien podría considerarse esa situación como en aspecto limitante para efectuar un estudio sobre aquellos, no debe olvidarse que *“las categorías relativas a los principios materiales de la tributación, han ido conformando un ideal universal de justicia (...) En virtud de ello, gran parte de los planteamientos nacionales aparecen como universales”*⁵⁹.

De hecho, tanto la doctrina como la jurisprudencia emanada de los diversos órganos jurisdiccionales o estatales han ido desarrollando el contenido y alcance de cada uno de los principios, de lo que deviene la importancia de efectuar un análisis comparativo y confrontativo entre aquellas fuentes, ya que permiten efectuar un estudio más amplio.

Es necesario también tener clara una distinción que deviene esencial para la mejor comprensión de los principios constitucionales tributarios, como disposiciones constitucionales, la cual radica en no confundir el texto del principio con su contenido, pues aunque pudiera considerarse que ambos son idénticos, esto no es así. En este sentido se estima idónea la apreciación formulada por Francisco Ezquiaga, cuando señala *“un concepto de norma jurídica que la identifica con el significado atribuido a una disposición normativa como consecuencia de su interpretación, la relación entre disposición y norma no es*

⁵⁹ MASBERNAT, Patricio., et al. Op. cit, p. 477.

*biunívoca, es decir, cada disposición no sería expresión de una única norma, ni cada norma el único significado de una disposición*⁶⁰.

Únicamente si se parte de esa diferenciación entre disposiciones normativas y normas jurídicas, se podrá entender los motivos por los cuales existiendo los mismos principios tributarios constitucionales en diversos Estados, se entienden de forma diferente, tanto en su contenido como en su alcance.

Aclarados los puntos precedentes corresponde entrar a analizar cada uno de los principios constitucionales tributarios, para efectos del presente trabajo se tomará como base el texto constitucional guatemalteco, así como las consideraciones jurisprudenciales que se han vertido sobre aquellos, pero esto se complementará, o bien se contrapondrá, a lo contenido en otros ordenamientos jurídicos, para tener un panorama más amplio sobre el contenido y alcance que se les confiere.

La Constitución Política de la República de Guatemala contempla la mayor parte de los principios tributarios en dos artículos, el 239 contiene aquellos requisitos que podrían considerarse formales y el 243 que abarca los materiales. Sin que esto implique que dentro del texto constitucional no existan otros principios, aunque cabe hacer mención que éstos no se encuentran contextualizados dentro del ámbito tributario o fiscal, lo cual no es óbice para considerar su falta de reconocimiento, como se apreciará a continuación.

De igual forma, conviene señalar que el análisis individualizado de cada uno de los principios tributarios constitucionales obedece a razones metodológicas, sin que esto implique que muchos de ellos se encuentran relacionados intrínsecamente, de hecho, algunos encuentran su derivación de otros principios o su contenido es muy parecido al de otros.

1. Principio de reserva de ley y de legalidad

Los principios de reserva de ley y el de legalidad en materia tributaria suelen ser considerados equivalentes, o bien, sinónimos⁶¹; éste resulta ser el

⁶⁰ EZQUIAGA GANUZAS, Francisco. *La motivación de las decisiones interpretativas electorales*. México: Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, 2012, p. 40. IGARTÚA SALAVERRÍA, Juan. *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Perú: Palestra, 2009.

primer problema que se logra apreciar, el de determinar si aquellos engloban conceptos que puedan ser considerados de esa forma.

Se considera que si bien existe una relación intrínseca entre ambos principios, esto no es óbice para considerar que sean equivalentes. En efecto, cuando se aborda lo relativo a la reserva de ley, debe entenderse como la obligación inexcusable que determinadas materias (expresamente establecidas en la Constitución) deban regularse únicamente por una ley⁶²; por el contrario, el principio de legalidad se fundamenta en la sumisión de la actuación tributaria a la ley, o lo que sería equivalente, que toda actuación que lleve a cabo la autoridad, en materia tributaria, se debe encontrar sometida a lo previsto en la ley⁶³.

Aclarado lo anterior conviene hacer una breve mención del origen del principio de reserva de ley, en materia tributaria, esto para determinar su fundamento. Uno de los primeros antecedentes puede ser ubicado en la Inglaterra de la Edad Media, específicamente en la *Magna Charta* de 1215, a través del cual los magnates del reino, los señores feudales y el clero obtuvieron el reconocimiento de sus derechos por parte del monarca⁶⁴. La relevancia de este texto radica en un aspecto que será fundamental con el paso del tiempo, como lo era el establecimiento de lo que se denominó *commune consilium regni*, que era

⁶¹ Fonrouge indica que el principio de legalidad de la tributación, también se conoce como reserva de ley. GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires, La Ley, 2010, p. 291. Por su parte, Eugenio Simón manifiesta que el principio de legalidad es, en cierto modo, equivalente a una reserva de ley relativa. SIMON ACOSTA, Eugenio. "Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley en el Derecho Tributario". En: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Navarra: Aranzadi-Thomson Reuters*, 2010, p. 303. ARAÚJO FALÇAO, Amílcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Traductor Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Depalma, 1964, pp. 119 y 120.

⁶² PÉREZ ROYO, Fernando. "Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria". *Revista Española de Derecho Constitucional*. 1985, número 13, pp. 59-62. PIZA, Julio. "El régimen fiscal en la Constitución de 1991". *Revista Derecho del Estado*. 2008, número 21, p. 54.

⁶³ SIMON ACOSTA, Eugenio.: "Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley en el Derecho Tributario". Pp. cit., pp. 301-303. RUBIO LLORENTE, Francisco. "El principio de legalidad". *Revista Española de Derecho Constitucional*. 1993, número 39, p. 21.

⁶⁴ Los derechos y privilegios que le fueron reconocidos deben ser analizados en el contexto histórico en que acontecieron, pues en la Edad Media los derechos y atribuciones de cada uno de los habitantes estaba claramente establecido, por lo que en esa Carta (que constituía un contrato) únicamente se efectuó un reconocimiento de esos derechos y prerrogativas que por tradición los correspondían.

básicamente un consejo del reino, el cual debía aprobar, entre otros, el establecimiento de tributos extraordinarios.

Esta situación llevó a retomar la máxima según la cual *quod omnes tangit ab ómnibus approbetur* (lo que a todos toca debe ser aprobado por todos)⁶⁵. Así se entiende la existencia de materias que eran de interés general, cuya decisión tenía que ser consultada con los diversos grupos sociales, para que ellos junto con el rey las aprobaran, como fue explicado. Y precisamente una de esas materias era la tributaria.

Lo antes expuesto constituye el antecedente que perduró en Inglaterra, que con posterioridad sería asumidos por la Colonias norteamericanas (ya se expuso que la inobservancia de aquella máxima fue uno de los fundamentos para iniciar la lucha de Independencia, a la vez de constituir uno de los aspectos que a su vez dieron origen al constitucionalismo estadounidense); posteriormente quedó plasmado en el texto constitucional de los Estados Unidos de América y en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.

La relevancia de lo expuesto radica en el plano democrático⁶⁶, pues se entiende que en el plano político, es el Poder Legislativo donde se encuentra representado el pueblo, es decir, el órgano que puede asumir decisiones comunes a todos los habitantes, por la legitimación que posee, de ahí que ese ente sea el único facultado para decretar tributos, y al ser que la función fundamental de aquel es la emisión de cuerpos normativos (leyes), se entiende que los tributos deben estar contenidos en aquellos, de ahí la reserva de ley, pues es una materia que únicamente puede ser regulada de esta forma⁶⁷.

La reserva de ley, en materia tributaria, se encuentra contenida en la Constitución, en los artículos: 135 literal d) que establece: “...*Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley*”; 239 que regula: “*Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y*

⁶⁵ Esta máxima se encuentra contenida en el *Corpus Iuris Civilis* C 5, 59, 5, 2 de Justiniano.

⁶⁶ BALAGUER CALLEJÓN, Francisco. *Fuentes del Derecho. Ordenamiento general del Estado y ordenamientos autonómicos*. Vol. II. Madrid: Tecnos, 1992, p. 105. DE OTTO Y PARDO, Ignacio. *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 1991, p. 154.

⁶⁷ En el caso español no es procedente esta afirmación de forma tan categórica, ya que su Constitución prevé la emisión de Decretos-Leyes, entre cuyas materias que puede regularse se encuentra la tributaria.

extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales..."; 157 que determina: "... *La potestad legislativa corresponde al Congreso de la República*"; 171 literal a) que preceptúa: "... *Decretar, reformar y derogar las leyes...*".

Al efectuar un análisis sistémico de la Constitución se aprecia que los artículos relacionados son los que contienen el principio al que se hace referencia, pues cuando se establece el deber de contribuir se hace énfasis en que debe efectuarse conforme lo establece la ley, la cual únicamente puede ser emitida por el Congreso de la República, al ser una de las atribuciones que le fueron concedidas.

Pero el principio de reserva de ley no se encuentra limitado únicamente a la regulación de los tributos por una ley, sino también requiere estipular "... *los elementos que conforman la identidad (hecho imponible y sujetos pasivos) y la entidad (cuota) del gravamen...*"⁶⁸. Es así como en la reserva legal es indispensable que los elementos esenciales del tributo también se encuentren contenidos en la ley.

En el caso de Guatemala, el artículo 239 de la Constitución señala cuáles son esos elementos esenciales que deben estar contenidos en la ley, así se indica: "*Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos (...) 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*".

Respecto a este principio (reserva de ley) cabe aclarar un aspecto, en nuestra Constitución se encuentra regulado y denominado como principio de legalidad, aunque como ya se señaló previamente, ambos conceptos difieren, aunque se estima que el principio de legalidad es una reserva genérica⁶⁹, por lo que la denominación en sí carece de incidencia.

⁶⁸ SIMON ACOSTA, Eugenio. "Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley...". Op. cit., p. 325.

⁶⁹ Como lo señala Simón Acosta: "*El principio de legalidad exige la intervención necesaria del Parlamento para regular determinadas materias que, por lo tanto, no pueden ser deslegalizadas. El*

Respecto a la reserva de ley y los elementos que deben estar consagrados en aquella, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado reiteradamente, en el sentido siguiente: *“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, 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 las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar”*⁷⁰.

Por su parte, el Tribunal Constitucional español respecto al alcance de la reserva de ley, se ha pronunciado, en términos similares a los ya expuestos, es así como ha manifestado: *“... el principio de legalidad en materia tributaria y su manifestación en una concreta reserva de ley (...) indica que nuestra Constitución se ha pronunciado en la materia estudiada de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria”*⁷¹.

El principio de reserva de ley (legalidad) queda salvaguardado en la Constitución guatemalteca, en el mismo artículo al que se ha hecho referencia, pero en su último párrafo, en el que se expone: *“Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen*

principio de legalidad es, en este sentido, una reserva de ley, pero una reserva genérica que afecta a todo el ordenamiento y cuyo ámbito y alcance deben determinarse atendiendo a la finalidad antedicha: la garantía del debate democrático con intervención de las minorías e incluso de los ciudadanos a través de los medios de comunicación”.

⁷⁰ Sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad en el expediente 2531-2008. También pueden consultarse los expedientes 533-95, 2951-2006, 2315-2008 y 3785-2008.

⁷¹ STC 6/1983, caso Contribución Territorial Urbana I, de 4 de febrero.

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”.

Lo anterior implica que resulta inviable la emisión de normas reglamentarias que contradigan o tergiversen los elementos esenciales del tributo, pues como quedó establecido, éstos únicamente pueden ser contemplados por una ley emanada del Legislativo. La consecuencia jurídica que se deriva de incumplir esta disposición constitucional es la de la declaratoria de su nulidad *ipso jure*⁷², de donde se desprende la jerarquía normativa⁷³.

Finalmente, se hará una breve mención a la relatividad de este principio en el caso del ordenamiento jurídico guatemalteco y el ordenamiento comunitario centroamericano. Se ha establecido doctrinariamente, así como jurisprudencialmente, que los aranceles constituyen tributos, específicamente impuestos, ante lo cual debería estarse a la reserva legal prevista en la norma constitucional; no obstante lo anterior, al tenor de lo contemplado en el artículo 171, literal I), numeral 2) de la Constitución, se faculta al Congreso de la República para aprobar tratados relativos al establecimiento de la unión económica o política de Centroamérica, así como para transferir competencias a organismos, entes, instituciones o mecanismos creados dentro del ordenamiento jurídico comunitario.

⁷² Esta consecuencia jurídica no únicamente se encuentra contenida en la disposición relacionada, también puede encontrarse en otros artículos de la Constitución, aunque éstos versan sobre otras materias. En el artículo 44, último párrafo se contempla la nulidad de las leyes o disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden, que restrinjan o tergiversen los derechos de la Constitución; el artículo 106, contempla la misma consecuencia jurídica, pero cuando se pretende renunciar, disminuir, tergiversar o limitar los derechos de los trabajadores; el artículo 175, lo hace respecto a las leyes que tergiversen o violen los mandatos constitucionales. Se aprecia que la nulidad *ipso jure* concurre cuando una disposición contraviene derechos fundamentales o preceptos constitucionales, de ahí la relevancia de esa consecuencia en materia tributaria, específicamente en lo relativo a la reserva legal. En el siguiente capítulo se analizará lo relativo a la forma en que debe efectuarse esa declaratoria, así como los órganos facultados para el efecto.

⁷³ La pretensión de decretar tributos a través de otros cuerpos normativos diferentes de la ley, desde hace algún tiempo, se ha vuelto una constante cotidiana en Guatemala, principalmente por parte de la municipalidades, quienes so pretexto de decretar una tasa crean un arbitrio (tributo), esto a través de Acuerdos Municipales, con lo cual se vulnera el principio de reserva de ley. Existe una diversidad de sentencias de inconstitucionalidad de carácter general, algunos ejemplos se encuentran en los expedientes números 2173-2005, 1420-2011, 1281-2012 y 155-2013.

En atención a ese precepto constitucional, Guatemala transfirió al Consejo de Ministros de Integración Económica -COMIECO- (previamente Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano) la potestad de crear o modificar normativa en materia arancelaria⁷⁴, dentro de ésta la relativa a los tipos impositivos; lo anterior a través de la emisión de Resoluciones de ese ente, las cuales para surtir sus efectos jurídicos requieren únicamente ser publicadas en el Diario Oficial, sin que exista necesidad de la emisión de ley alguna⁷⁵.

2. Principio de generalidad, deber de contribuir y principio de solidaridad

El principio de generalidad no puede ser desarrollado de forma independiente de otros principios o deberes, pues por su naturaleza se encuentra ligado a aquellos, como se verificará en apartados posteriores.

El principio de generalidad hace referencia que las cargas tributarias deben abarcar a todas las personas, bienes o entes previstos en la ley, y no únicamente a una parte de ellas, o bien, a un sector en específico⁷⁶, aunque existen excepciones que serán descritas más adelante. Lo que se busca con este principio es evitar que los tributos sean creados para ser cumplidos por determinados grupos, pues esto conllevaría a que tuvieran un carácter selectivo y persecutorio⁷⁷. Además de lo expuesto, un sistema tributario que buscara estos fines devendría, en principio, discriminatorio, por ende, incompatible con el marco constitucional.

⁷⁴ La Corte de Constitucionalidad ha sustentado el criterio que la transferencia de competencias en materia arancelaria es constitucional, así puede observarse en la Opinión Consultiva número 482-98, así como en diversas sentencias emitidas, entre ellas la del expediente 1686-2011. Aunque también cabe hacer mención que durante un lapso entre ambos pronunciamientos, se emitieron varios fallos relativos a inconstitucionalidades en casos concretos, en los que se sostuvo una postura contraria.

⁷⁵ SAGASTUME LEYTAN, Flor. "Integración regional y principio de reserva legal: análisis de la constitucionalidad de transferencia de competencias en materia arancelaria". En ANDRADE-ABULARACH, Larry y FERRER MAC-GREGOR, Eduardo (coord.). *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional: homenaje guatemalteco a Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador del Derecho*. Guatemala: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 2013, pp. 457-487.

⁷⁶ GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. Op.cit., p. 297.

⁷⁷ En este sentido Héctor Villegas sostiene que este principio debe ser apreciado no desde una perspectiva positiva, sino negativa, en el sentido que lo que se busca es que nadie sea eximido en atención a privilegios. VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derechos Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1999, p. 200.

El principio de generalidad suele encontrarse regulado como un deber⁷⁸ impuesto a todos los ciudadanos. En el caso de Guatemala el artículo 135 de la Constitución (contenido en el Capítulo III referente a los deberes y derechos cívicos y políticos) regula: “*Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (...) d. Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...*”.

Se aprecia entonces que en la disposición constitucional la obligatoriedad de contribuir por parte de todos los guatemaltecos es también un deber, pero para clarificar dicho concepto conviene hacer relación al sistema dentro del cual se configura aquel, pues este punto de referencia es esencial para delimitar su contenido. Si el deber constitucional se aprecia desde la perspectiva de un Estado pre-constitucional, entonces se entenderá que aquel se deriva del poder sancionador del Estado, por ende, es una disposición que se emite por el poder público y que tiene que ser observada y cumplida, caso contrario, acontece la imposición de una sanción⁷⁹. De lo anterior, se aprecia la inexistencia de un fin último que justifique un deber constitucional, más que el poder estatal⁸⁰.

Cuestión diferente acontece cuando el punto de partida se encuentra en la configuración del Estado moderno, el cual es social y democrático, pues en éste queda atrás la concepción de los deberes fundamentados en el poder público, ya que se requiere la existencia de una justificación o legitimación de aquellos. Es así

⁷⁸ Es pertinente señalar que los textos constitucionales de los diferentes Estados contemplan ese principio como un deber para la totalidad de los ciudadanos, así puede apreciarse en la Constitución de la República de Italia, que en su artículo 4 determina: “*Todo ciudadano tendrá el deber de desempeñar, con arreglo a sus posibilidades y según su propia elección, una actividad o función que concurra al progreso material o espiritual de la sociedad*”; por su parte el artículo 31.1 de la Constitución española prevé: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

⁷⁹ VARELA DÍAZ, Santiago. “La idea de deber constitucional”. *Revista Española de Derecho Constitucional*. 1982, año 2, número 4, p. 87.

⁸⁰ Esta línea de pensamiento se encuentra presente en varios autores, pero que a su vez introducen ciertos elementos para atenuarla, entre algunos de ellos se puede consultar PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*. Madrid: Universidad Carlos III, 1995, p. 105. SANTAMARÍA PASTOR, Juan. *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Vol. I. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1991, p. 902.

como ésta encuentra su asidero en el bien común, el cual para ser logrado requiere de la contribución de todos⁸¹, entre otros, en las cargas tributarias.

Es así como esa repartición de las cargas entre todos los ciudadanos pasa a desarrollarse en el plano de la solidaridad⁸². En un Estado social⁸³ la función que desempeña aquel deber pasa a ser concebida desde otra perspectiva, pues los ingresos ya no se limitan únicamente para el funcionamiento del Estado como tal, sino como se explicó buscan el bien común, esto a través de la redistribución de los ingresos obtenidos⁸⁴.

El cambio experimentado varía así sustancialmente de la concepción previa, pues los deberes constitucionales ya no corresponden únicamente al poder público, sino que encuentran otro componente derivado de la solidaridad, en el sentido que se invoca a la ética de los integrantes de la sociedad para comprometerse a cumplir con determinados aspectos, y así lograr la convivencia pacífica de éstos, encontrando así en ese principio la justificación para soportar las cargas impuestas⁸⁵.

⁸¹ El texto constitucional guatemalteco hace referencia a que todos tienen el deber de contribuir a los gastos públicos, en este contexto en el año 1988 se interpusieron dos inconstitucionalidades generales contra determinadas disposiciones de la entonces vigente Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto 59-87 del Congreso de la República), una de las disposiciones era la que contempla como sujeto pasivo de ese tributo a los patrimonios o entes, por lo que se argumentaba que éstos no podían ser considerados como tales; es así como al dictar sentencia se indicó: "... Esta argumentación, no toma en cuenta que las teorías de los patrimonios separados y de las unidades económicas, reconocidas desde hace muchísimo tiempo, sí permiten imputar obligaciones a dichos patrimonios y comunidades (...) Por su parte la Constitución de la República al imponer en el inciso d) del artículo 145, la obligación de contribuir a los gastos públicos advierte que es 'en la forma prescrita por la Ley', la cual puede ser directa o indirecta, lo que permite el reconocimiento como sujetos de gravamen a esos patrimonios o bienes, ya que los tributos a quienes afectan real, aunque indirectamente, es a los titulares de aquellos patrimonios o bienes; por lo que el deber que tal inciso impone a los guatemaltecos, no excluye la posibilidad de gravarlos...".

⁸² GARCÍA NOVOA, César. "La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano". *Revista Peruana de Derecho Tributario, universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*. 2009, año 3, número 11, pp. 1-42.

⁸³ En el caso de la República de Guatemala, la propia Constitución en su artículo 118 claramente señala: "El régimen económico y social de la República de Guatemala se funda en principios de justicia social...".

⁸⁴ Al igual que como acontece con el carácter social del Estado guatemalteco, también en el artículo 118 de la Constitución se hace referencia a esta función redistributiva que le competen, al exponer: "... Es obligación del Estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturaleza y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional...".

⁸⁵ BENDA, Ernst.: "El Estado social de derecho", En: BENDA, Ernst et al. (editores). *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 535.

Sobre este particular la Corte de Constitucionalidad, al pronunciarse sobre una inconstitucionalidad de carácter general promovida contra la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (derogada), expuso: “... *Abordando el tema de los impuestos, se considera que éstos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social; lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y, a su vez, sea un derecho para el Estado el percibirlos, siendo ello que lo intrínsecamente se regula en el artículo 135, literal d) de la Constitución Política de la República...*”⁸⁶.

Al analizar el pronunciamiento dictado por el Tribunal Constitucional guatemalteco, se observa que no ahonda sobre lo que es el principio de generalidad, sino únicamente hace referencia al deber de contribuir, es más, se estima que el razonamiento esgrimido hace inválido el principio de solidaridad, por lo que se expone a continuación.

El fallo aludido sostiene la teoría de la correlatividad, que puede ser entendida de forma sencilla (únicamente para ejemplos prácticos) en que al tener un derecho se entiende que otra persona tiene un deber y viceversa, o lo que sería lo mismo, que no existen derechos sin deberes⁸⁷.

Esta teoría no se comparte, pues de aceptarse se tiene que establecer la existencia de una correlación necesaria, lo que implicaría que siempre que exista un deber debe existir también un derecho. El yerro se encuentra en la confusión entre derechos y potestades administrativas, ya que se pretende conferirle a los primeros la naturaleza de las segundas. Ya que el incumplimiento de un deber, en este caso de contribuir a los gastos públicos, no puede ser exigido por otro individuo, ya que no se encuentra legitimado para ello (que correspondería a su derecho, pero esta situación únicamente acontece cuando se hace referencia a

⁸⁶ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad dentro de los expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002.

⁸⁷ Esta postura es defendida por varios autores, para el efecto puede consultarse KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*. Traductor Roberto J. Vernengo. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1982, pp. 117 y ss. OLIVER ARAUJO, Joan. “De nuevo sobre la objeción de conciencia”. *Cuadernos y Debates*. 1996, número 5, p. 25.

obligaciones, más no así a derechos), por lo que la consecuencia es la activación de la coacción, lo que implica que el poder estatal pueda exigirlo.

Aclarado lo anterior, cabe hacer mención que la Corte de Constitucionalidad no se ha pronunciado a fondo respecto a los principios que se estudian en el presente apartado (generalidad y de solidaridad), sino que generalmente sus pronunciamientos versan sobre otros que serán abordados con posterioridad. No obstante lo anterior se estima pertinente traer a colación un pronunciamiento vertido por el Tribunal Constitucional español, que permite brindar mayor claridad sobre el particular.

Es así como dicho Tribunal, en la sentencia 96/2002, de 25 de abril, respecto al deber de contribuir expone: “... *el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas- que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F.4; 150/1990, de 4 de octubre, F.9; 221/1992, de 11 de diciembre, F.4; y 233/1999, de 16 de diciembre, F.14) y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico al sostenimiento de los gastos del Estado*”⁸⁸.

A criterio de Masbernat se observan dos elementos integrantes del principio de generalidad, como lo son: la relación existente entre dicho principio y el de igualdad; y la prohibición del establecimiento de privilegios a determinadas personas, respecto a su deber de contribuir⁸⁹. Se comparte parcialmente ese

⁸⁸ Este razonamiento también puede encontrarse en la sentencia 10/2005, de 20 de enero.

⁸⁹ MASBERNAT, Patricio. et al.: “Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina”, op. cit., p. 497.

postura, pues se entiende que si existe la prohibición de privilegios para el sostenimiento de los gastos públicos, esto es acorde con el principio de igualdad al que se hace referencia, por lo que ese segundo elemento estaría inmerso dentro de ese principio; por lo que el otro elemento que se extrae de esa sentencia, es el relativo a la vinculación con otro principio, como lo es el de capacidad económica o de pago.

Sin pretender ahondar en lo relativo al principio de igualdad, se estima pertinente hacer relación a determinados aspectos que guardan relación con dicho principio y con el de generalidad. Se ha indicado que el deber constitucional de contribuir corresponde a todos, por lo que no sería viable que se gravara a una parte de la población en beneficio de otra⁹⁰.

Planteada esta cuestión surge un aspecto conflictivo, pese a la claridad de las disposiciones constitucionales, relativo a la dispensa de impuestos a determinados sujetos o actos (exenciones fiscales), a efecto de determinar hasta qué punto éstas pueden considerarse como contrarias a los principios enunciados. Sobre el particular se estima que las exenciones constituyen una excepción, y se comparte lo expuesto por Fonrouge en el sentido que *“tienen validez constitucional (...) por circunstancias de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el Poder Legislativo, y con el propósito –por lo común- de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunos regiones del país”*⁹¹.

Sobre este particular existe parte de la doctrina que sostiene que la potestad de eximir forma parte del deber de contribuir o tributar⁹², contraria a la teoría del tributo “vista al revés”. Para el efecto no debe olvidarse lo expuesto en apartados anteriores, cuando se hacía referencia a que la justificación del deber de contribuir a los gastos públicos, es la búsqueda del bien común, por ende, este puede alcanzarse de otras formas distintas al pago de tributos, pero que por las

⁹⁰GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. Op.cit., p. 296.

⁹¹ Ibíd., p. 298.

⁹² LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988, p.49.

actividades que se realizan permiten lograr aquella finalidad, y es precisamente por esto que no se vulnera el principio de generalidad, ni el de igualdad⁹³.

Las exenciones deben ser estudiadas a fondo previo a ser aprobadas por los órganos legislativos, ya que tendrán que efectuar el examen de proporcionalidad y racionalidad de aquellas, a efecto de corroborar que efectivamente cumplan con objetivos válidos, caso contrario, las mismas contrarían el principio de generalidad.

En el caso de Guatemala, la Corte de Constitucionalidad emitió un pronunciamiento que guarda cierta relación con el tema, es así como dentro de los expedientes acumulados 217-91 y 221-91, consideró: *"... el artículo 239 de la Constitución, que contiene el principio de legalidad, establece una reserva en el sentido que la ley determinará, entre las bases de recaudación del tributo, lo relativo a las exenciones. En consecuencia, es facultad del legislador fijar los criterios que sirven de base para establecer excepciones al deber de contribuir a los gastos públicos; por lo tanto, excluir de la obligación impositiva a los entes autónomos y descentralizados del Estado, al igual que a otras instituciones que se mencionan en la Ley, no contradice el principio de igualdad de los seres humanos, ni la obligación de servir y defender a la patria, ni de contribuir a los gastos públicos..."*⁹⁴.

Si bien esta sentencia no efectúa un examen confrontativo entre el principio de generalidad y las exenciones, sí permite extraer un razonamiento sobre el particular. La Corte de Constitucionalidad sostiene que el ente facultado para determinar los criterios que fundamentan las exenciones es el Legislativo, lo cual en atención al principio de reserva de ley es así; no obstante se estima que el pronunciamiento es muy general y no permite salvaguardar a plenitud los principios constitucionales tributarios, ya que así como el legislador está sometido a aquellos para decretar tributos, también debe estarlo para fijar las exenciones, caso contrario este extremo quedaría a su arbitrio. Por lo que hubiera sido mejor

⁹³ VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derechos Financiero y Tributario. Op. cit., p. 200.

⁹⁴ La inconstitucionalidad promovida se dirigía contra el artículo 3 de la Ley de Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991, en el cual se establecía la exención de dicho tributo para los Organismos del Estado, y sus entes autónomos y descentralizados.

un pronunciamiento haciendo referencia a los límites dentro de los cuales deben enmarcarse los criterios que sirvan al legislador.

Finalmente, merece especial atención lo relativo a las exenciones fiscales contenidas en la Constitución guatemalteca ⁹⁵. En general las exenciones suelen ser establecidas a través de las leyes que decretan los tributos (principios de reserva de ley y de legalidad); no obstante lo anterior, en nuestro ordenamiento jurídico existen algunas exenciones que se encuentran plasmadas en la Constitución, siendo éstas: **a)** el artículo 37 en su último párrafo señala que los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinadas al culto, a la educación o a la asistencia social, gozan de exención; **b)** artículo 72 que indica que los centros educativos, como centros de cultura, gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios; y, **c)** artículo 88: esta disposición se refiere a las universidades, las cuales se encuentran exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones; aunado a que se establece como deducción de la renta gravada, las donaciones que se otorguen a estas, así como a entidades culturales o científicas.

3. Principio de no confiscación

Este principio pareciera no presentar mayores dificultades ya que el concepto de confiscación parece claro, aunque esto en lo relativo al derecho de propiedad; no obstante lo anterior en materia tributaria resulta impreciso, principalmente en su delimitación como se expondrá a continuación.

En Guatemala se contempla este principio en el artículo 243 de la Constitución, en el que se señala: “... *Se prohíben los tributos confiscatorios...*”, de la lectura de la disposición constitucional se determina como primer supuesto, que la no confiscatoriedad se refiere a los tributos de forma individual, contrario a lo que acontece en otros ordenamientos jurídicos, en donde se hace referencia al

⁹⁵ En la doctrina brasileña estas equivaldrían a las inmunidades fiscales y se refieren a la no incidencia del tributo, en el sentido que la circunstancias establecida en la disposición tributaria no alcanza a encuadrar en el hecho generador o hecho imponible, pero cuando esta situación se encuentra contemplada en una disposición constitucional. ARAUJO FALÇAO, Amílcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Op. cit. p. 90.

sistema tributario, es decir, a la totalidad de aquellos, lo cual representa mayores dificultades.

La confiscación también se encuentra contemplada en el artículo 41 de la Constitución, el cual refiere: “... *Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido*”. Se aprecia que del contenido de esta disposición, que la misma tiene relación con el derecho de propiedad, por lo que esta sería la disposición general, aunque también hace referencia a las multas derivadas del impago de los impuestos a los que esté afecto el contribuyente.

Ante tal situación, se estima que debe estarse a la normativa especial, es decir la contenida en el artículo 243 de la Constitución, por ser la que establece la prohibición de confiscación derivada de los tributos; aunque cabe hacer mención que tanto la doctrina como la jurisprudencia aún debaten si ese principio forma parte del derecho tributario, o bien se relaciona con el derecho de propiedad⁹⁶. El criterio que se sostiene es que ese principio es válido tanto para el derecho ya expuesto, como también en materia tributaria.

Otra objeción que se formula es la contradicción que existe al indicar que un tributo es confiscatorio, debido a que se entiende que todo tributo tiene esta característica, pues el Estado obtiene parte de los bienes de un ciudadano, sin que exista una compensación⁹⁷. En esta línea se ha pronunciado el Tribunal Constitucional español, que en sentencia STC 150/1990, de 4 de octubre, expuso “*en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos*

⁹⁶ Así por ejemplo en la jurisprudencia italiana y alemana se ha establecido que en materia tributaria debe estarse al contenido del principio de capacidad económica; mientras que el de no confiscatoriedad se relaciona más directamente con el derecho de propiedad. Situación similar acontece en el caso español, para ahondar sobre el particular puede consultarse PONT MESTRES, Magín. “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”. *Revista de derecho financiero y hacienda pública*. 1989, volumen 39, número 203, pp. 1087-1142. Aunque no toda la doctrina de ese país sustenta dicha postura, ya que muchos sostienen que ese principio si es aplicable al derecho tributario. AGULLÓ AGÜERO, Antonia. “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*. 1982, número 36, p. 561.

⁹⁷ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”. *Principios Tributarios Constitucionales*. México y Salamanca: Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, 1992, p. 217. MARTÍNEZ DELGADO, José María. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”. *Hacienda Pública Española*. 1979, número 60, p. 83.

parcial, de propiedad, derecho patrimoniales o rentas sin compensación, que este tipo de exacción es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

Si bien es cierto que los tributos poseen esas características, también lo es que esto no implica la inexistencia de confiscatoriedad en aquellos, para el efecto se estima oportuno partir no de la noción de confiscatoriedad, sino de los efectos confiscatorios, pues esta diferenciación permite superar la postura expuesta. Así esos efectos acontecerán cuando un tributo se encuentre estructurado de forma tal que acabe con toda la riqueza del ciudadano, o bien la afecte de forma sustancial.

En este sentido se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad en los expedientes acumulados 2947 y 3108-2008 (relativos a una inconstitucionalidad en caso concreto), en los que sostuvo: *“Está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En este sentido se ha señalado que; en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio”.*

Ahora bien, cómo bien lo señala el Tribunal Constitucional guatemalteco, la mayor dificultad del principio de no confiscatoriedad radica en establecer cuándo un impuesto reviste el carácter de confiscatorio, y es precisamente en este extremo donde se verifica la interrelación de ese principio con el de capacidad de pago o capacidad económica⁹⁸.

⁹⁸ En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional español, en la sentencia STC 150/1990, caso Recargo del 3%, de 4 de octubre, tanto en lo relativo a la identificación de ese principio con el de capacidad económica, como a la dificultad de situar criterios para su delimitación.

Lo anterior conlleva la dificultad de establecer los límites, de hecho sería únicamente en cuanto al inferior, porque es claro que el superior correspondería al cien por ciento del patrimonio o renta afectada⁹⁹. En este sentido, la mayor parte de los Tribunales Constitucionales no han emitido pronunciamientos al respecto, precisamente por la dificultad de determinar un límite, así como tampoco los textos constitucionales prevén dicho supuesto. Una excepción a lo anterior, se encuentra en el Tribunal Constitucional alemán, el cual sí ha fijado un límite inferior, como se expone a continuación.

En sentencia del 22 de junio de 1995, el Tribunal Constitucional alemán entró a pronunciarse sobre el límite inferior para considerar que un tributo es confiscatorio (en ese caso era el Impuesto sobre el Patrimonio), para el efecto expuso que lo que se prohíbe es que la carga impositiva total sea superior al cincuenta por ciento entre la mano privada y la pública, en virtud que el uso de la propiedad sirve tanto para el beneficio particular como al interés general¹⁰⁰. Cabe matizar que ese pronunciamiento obedece al contenido del artículo 14.2 de la Constitución alemana, que hace referencia a la función social de la propiedad, específicamente señala en su parte conducente “*la propiedad debe servir igualmente al interés general*”.

Por lo que para que este criterio pudiera ser considerado por otros Tribunales Constitucionales tendría que estarse al contenido de la Constitución de cada uno de sus Estados. Así en el caso español, la Constitución subordina toda la riqueza “al interés general”, conforme el artículo 128.1; independientemente de esto, la importancia del fallo relacionado radica en fijar límites a lo que debe considerarse como confiscatorio, ya que esto permite tener un parámetro objetivo, que brinda certeza y seguridad jurídica. El límite relacionado podría ser denominado como un límite cuantitativo (al quedar fijado sobre un porcentaje

⁹⁹ NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*. Madrid: McGraw-Hill, 1997, p. 79. ARAGUÀS GARCERÀ, Irene. “El principio de no confiscatoriedad en la Constitución española”. *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. 2010, número 3, p.15. LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos. *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*. Bolonia: *Publicaciones del Real Colegio de España*, 2008, pp. 33 y ss.

¹⁰⁰ Un comentario sobre este fallo puede encontrarse en MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998, p. 12.

establecido), pero también doctrinariamente se hace referencia a la posibilidad de establecer un límite cualitativo.

Este segundo tipo de límite se fundamenta en otros conceptos, entre los cuales se encuentra el efecto de sustitución, la afectación del derecho de propiedad, del capital, renta, etc. Es así como se afirma que la confiscatoriedad en estos casos acontece cuando para cumplir con el pago del tributo, el contribuyente se ve en la necesidad de disponer de sus bienes para hacer efectivo aquel, o bien, cuando el contribuyente queda con un renta muy baja, que no permite compensar su obtención, que es lo que se denomina efecto de sustitución¹⁰¹. Esta postura trae a colación las dificultades propias de este principio, al ser una gran cantidad de variables que deben observarse, mismas que deben apreciarse en cada caso concreto, por lo que no podría formularse una forma general.

4. Principio de capacidad económica, contributiva o de pago

El principio de capacidad económica, capacidad contributiva, o en el caso de Guatemala, capacidad de pago, ha sido considerado doctrinariamente como la base o el sustento material del sistema tributario, por sobre los demás principios (ya que se sostiene que aquel da origen a éstos). Precisamente por su relevancia existen varios aspectos conflictivos que deben ser analizados.

4.1. Problemas en su denominación

En primer lugar, la denominación del principio es un elemento que ha sido abordado abundantemente por la doctrina, sin que existe un acuerdo, para el efecto conviene analizar los motivos que han polarizado este tema. En general, los términos en conflicto son capacidad económica y capacidad contributiva, los cuales han sido considerados como sinónimos. El desacuerdo tiene sus orígenes en la doctrina italiana, probablemente la que más ha ahondado en esta temática, ya que en ésta el término empleado es capacidad contributiva, y debido a la

¹⁰¹ PÉREZ DE AYALA, José.: "Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española". *Fiscalidad y Constitución*. Madrid: Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, 1986.

influencia de los autores de dicha corriente, la misma se ha expandido hacia otros países.

Es precisamente la escuela italiana la que ha dado origen a la discusión señala, en este sentido *“El debate sobre la definición y aplicabilidad de ambos conceptos se ha producido en gran parte, debido a la influencia de la doctrina italiana; sin embargo el concepto de capacidad contributiva, a diferencia de lo que ocurre en el ordenamiento jurídico español, tiene un ámbito de actuación propio en el seno del ordenamiento jurídico italiano, en el que se halla positivizado de forma expresa en el artículo 53 de la Constitución, por lo que las conclusiones de dicha doctrina no son extrapolables al sistema jurídico español”*¹⁰².

El artículo 53 de la Constitución italiana preceptúa: *“Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad”*. Podría pensarse que la discusión estriba únicamente porque en el texto constitucional se le confiere dicha denominación, por lo que la solución sería estar al contenido de cada disposición constitucional de los Estados, pero la divergencia no radica en ese extremo, sino en el propio contenido de los términos, como se expone a continuación.

Una parte de la doctrina sostiene enfáticamente que ambos términos son idénticos, o bien similares, en este sentido se ha pronunciado Ferreiro Lapatza, quien expone que la *“capacidad contributiva es igual a capacidad económica. Es igual a capacidad de contribuir, para soportar las cargas económicas derivadas de los tributos”*¹⁰³. En este mismo sentido, Cortés Domínguez señala *“nos encontramos que capacidad contributiva equivale a capacidad económica. La Constitución de Cádiz lo manifestaba de forma bien expresiva: los españoles debían contribuir en proporción a su haberes”*¹⁰⁴.

¹⁰² MONGAY I SOLER, Montserrat. “Aplicabilidad del principio de capacidad económica como fuente material del Derecho en la jurisprudencia”. Op. cit., p. 590.

¹⁰³ FERREIRO LAPATZA, José. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 68.

¹⁰⁴ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”. *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*. 1965, número 160, volumen 15, número 160, p. 997.

Ahora bien, se encuentran quienes sostienen que ambos términos son diferentes, por ende, no pueden ser utilizados como sinónimos, es así como Mongay I Soler indica “... *capacidad económica (...) se refiere a la situación económica de un determinado sujeto, valorada con criterios de naturaleza económica, con el término capacidad contributiva, más restrictivo, se designa aquella parte de la capacidad económica de un sujeto susceptible de constituir un índice o criterio para determinar directa o indirectamente la carga impositiva que deberá soportar (...) el concepto de capacidad contributiva incorpora elementos de valoración de carácter político, ético, sociológico, etc.*”¹⁰⁵.

Así uno de los principales exponentes de la escuela italiana Moschetti, indica que si bien la capacidad contributiva, presupone la capacidad económica, eso no implica que exista coincidencia entre ambos términos¹⁰⁶, ya que es posible la existencia de capacidad económicas que no demuestren una aptitud para contribuir. Así para este autor la capacidad contributiva “*no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución*”¹⁰⁷.

Puede decirse entonces que la capacidad económica se deriva de ser titular de una renta, o bien, de un patrimonio, que por su cantidad y calidad permiten pagar el tributo, siempre y cuando los gastos del contribuyente, así como de sus dependientes se encuentren cubiertos¹⁰⁸.

Finalmente, en la doctrina suele utilizarse otro término, el de capacidad de pago (que es el empleado en el ordenamiento jurídico guatemalteco), que como

¹⁰⁵ MONGAY I SOLER, Montserrat. “Aplicabilidad del principio de capacidad económica como fuente material del Derecho en la jurisprudencia”. Op. cit., pp. 589 y 590.

¹⁰⁶ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p.275

¹⁰⁷ *Ibíd*, p.277.

¹⁰⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español”. *Hacienda y Derecho*. Vol. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 240. PÉREZ DE AYALA, José. *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Edersa, 1970; GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo. “El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria”- *El sistema económico en la Constitución Española*. Volumen 2. Madrid: Dirección General del Servicio Jurídico del Estado – Ministerio de Justicia, 1994, p. 1557. BORRERO MORO, Cristóbal. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. *Revista Española de Derecho Financiero*. 1999, número 102, p.220.

acontece con los dos ya mencionadas, también se utiliza indiscriminadamente. El autor Aparicio Pérez indica que la capacidad económica abarca la riqueza total que posee un individuo; por su parte, la capacidad contributiva se relaciona con la riqueza imponible, y finalmente, la capacidad de pago es la riqueza disponible¹⁰⁹.

En el caso de Guatemala, el artículo 243 de la Constitución indica: “*El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...*”. Si bien dicho precepto constitucional hace referencia al principio de capacidad de pago, en los diversos expedientes sometidos a su conocimiento hace alusión al principio de capacidad contributiva, tratándolos indistintamente¹¹⁰.

Por lo que para los efectos del presente trabajo de investigación se procederá a utilizar de forma indistinta los términos relacionados, al estimar que las diferencias expuestas entre ellos no son sustanciales, ni afectan su contenido.

4.2. Clasificación de la capacidad económica

Si bien el principio de capacidad económica es uno solo, éste puede ser representado a través de dos clases, así se habla de ese principio de forma absoluta, pero también de forma relativa.

La capacidad absoluta se aprecia desde una perspectiva abstracta, en el sentido de la capacidad que se tiene para concurrir a las cargas públicas. Es aquella que se toma en consideración al momento de determinar el supuesto de hecho del tributo (como el de contar con un patrimonio, percibir rentas, o bien, consumir bienes o circular la riqueza). Esta capacidad sirve de garantía para que los tributos sean impuestos únicamente sobre actos, hechos o negocios que

¹⁰⁹ PÉREZ, Antonio.: “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”. *Información Fiscal*. 2007, número 79, p. 22. Otro autor que también los denomina como capacidad de pago es NAHARRO MORA, José María. *Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales)*. Madrid: Imp. Sucesores de Rivadeneyra, 1952, pp. 80-82.

¹¹⁰ Esto se puede apreciar en las sentencias dictadas dentro de los expedientes 886, 887, 944 y 945-96, 1233-2001, 775-2007, entre otros.

permitan establecer la existencia de capacidad económica, como representaciones de riqueza¹¹¹.

La capacidad económica relativa es la que permite orientar o modular la concreta carga tributaria que un contribuyente debe asumir¹¹². En este sentido, esta capacidad sirve de medida de cada contribución individual del sujeto obligado, esto conforme la capacidad que efectivamente posee, por lo que dicho extremo deberá quedar plasmado en el hecho imponible, así como en los elementos esenciales¹¹³.

Para una mejor comprensión de lo anterior, la capacidad económica absoluta tendría que ver con el establecimiento de los hechos imposables y los exentos; mientras que el establecimiento de una cuota estaría relacionado con la relativa. O bien puede entenderse de esta forma, la capacidad absoluta es la aptitud general para pagar los tributos; mientras que la relativa, como lo exponen González y Lejeune “*los tributos sean pagados por quienes tienen capacidad económica (fundamento de la imposición), sino que éstos sean pagados en función de la concreta y efectiva capacidad económica de cada uno (medida de imposición)*”¹¹⁴.

4.3. Elementos integrantes del principio de capacidad económica

Se ha visto que el principio que se analiza está íntimamente relacionado con la riqueza de la persona, ahora bien su contenido se encuentra integrado por al menos tres elementos que se detallan a continuación¹¹⁵:

¹¹¹ COLLADO YURRITA, Miguel. y MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. “Tema 2: Principios constitucionales del Derecho Tributario”. En: COLLADO YURRITA, Miguel (Ed.). *Derecho Tributario, Parte General*. Barcelona, Editorial Atelier, 2007, p.38.

¹¹² MASBERNAT, Patricio.: “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”. *Revista Ius et Praxis*. 2010, año 16, número 1, p. 312.

¹¹³ COLLADO YURRITA, Miguel. y MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. “Tema 2: Principios constitucionales del Derecho Tributario”. Op. cit., p.38. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1991, p. 107.

¹¹⁴ GÓNZALEZ GARCÍA, Eusebio y LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto. *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universidad Ediciones, 2000, p.61.

¹¹⁵ HERRERA MOLINA, Pedro. *El Principio de Capacidad Económica*, [en línea], [consulta: 1-6-2014]. Disponible en <<http://www.iustel.es>>, identificador de documentos RI §910978.

a) El principio neto objetivo (estimación objetiva, capacidad objetiva): este elemento requiere que únicamente se exija que tribute la renta neta, con lo cual todas aquellas sumas que se destinan a obtener los ingresos quedan excluidas; ante lo cual, la carga tributaria será en función de la capacidad económica de cada contribuyente.

b) El principio neto subjetivo (capacidad subjetiva) o de exoneración del mínimo existencial personal y familiar (de las personas físicas o naturales): si bien el pago de los tributos debe llevarse a cabo por el contribuyente, en atención a su riqueza, no puede obviarse que éste requiere de un mínimo para garantizarse una vida digna, aunque no solamente él, sino que también sus dependientes. Es por esto que los tributos deben establecerse en relación con estos aspectos; de ahí surge lo que se conoce como mínimo exento o vital¹¹⁶.

c) Determinación de la intensidad del gravamen: al momento de establecer los tributos, éstos deben abarcar únicamente la riqueza que se encuentra disponible, misma que deberá llevarse en atención al principio de progresividad, sin que pueda inobservarse el principio de no confiscatoriedad.

En cuanto al último elemento que fue abordado, cabe hacer mención a la relevancia del principio de tributación de la riqueza efectiva, en el sentido que sólo podrá tributar la riqueza real, por lo que se excluyen los rendimientos ficticios o nominales; aunque también es viable la tributación sobre la riqueza potencial¹¹⁷.

4.4. Mínimo vital, existencial o exento

¹¹⁶ El mínimo exento o vital reviste dificultades para su cálculo, al igual que como acontece con otros principios o categorías, no obstante esta situación, el Tribunal Constitucional Federal alemán ha señalado que “el Estado debe exonerar la renta del contribuyente en cuanto ésta sea necesaria para lograr las condiciones mínimas que requieran una existencia humana digna” (sentencia de 29 de mayo de 1990); también ha manifestado, en otros fallos, ha señalado que ese mínimo exento no puede ser inferior al monto que corresponde en concepto de subsidios sociales para personas indigentes y que éste debe garantizarse a todas las personas, independientemente, de si éstas obtienen rentas superiores a las del mínimo exento, para no establecer un trato discriminatorio (sentencia 12 de junio de 1990). HERRERA MOLINA, Pedro. “El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español”. *Noticias de la Unión Europea*. 1997, número 150, p.39.

¹¹⁷ STCE 37/1987.

En el apartado anterior se hace relación a este concepto, aunque de forma muy general, pero debido a su relevancia es procedente analizarlo de forma más detallada.

Se ha hecho referencia a que la obligación de contribuir a las cargas públicas (principio de generalidad) se deriva del principio de solidaridad; de igual forma, aquella obligación atiende a la riqueza que posea el contribuyente, pero a la vez resulta improcedente gravar la totalidad de aquella, pues esto implicaría obviar la dignidad de la persona, en su vertiente de poseer una renta mínima, que permita cubrir sus necesidades, a efecto de salvaguardar su dignidad, así como también la de su familia o dependientes¹¹⁸; si se obviara esta situación, se podría estar promoviendo la desaparición física del contribuyente¹¹⁹.

Es precisamente luego de establecer ese mínimo que puede hablarse de la capacidad de contribuir a las cargas públicas, esto permite diferenciar lo antes expuesto respecto a la diferencia entre capacidad económica y capacidad contributiva o de pago, ya que el contribuyente que tenga rentas por el monto del mínimo vital tendrá capacidad económica; pero no tendrá capacidad contributiva o de pago, pues esas rentas no podrán soportar las cargas tributarias.

Una de las dificultades que se derivan del mínimo vital es la forma cómo calcularlo o establecerlo, para tal efecto se han desarrollado diversas técnicas, entre las cuales se encuentran la cuota tributaria cero hasta cierto límite, las deducciones específicas (deducciones familiares, coberturas de los gastos por enfermedad, bonificaciones por la constitución de rentas futuras, ayudas fiscales para la adquisición de viviendas o pago de arrendamientos, exención al consumo de productos de primera necesidad, servicios públicos gratuitos, etc.), o bien, la deducción de una cantidad global o sintética en el impuesto que grava la renta de las personas¹²⁰.

¹¹⁸ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General*. Madrid: Thomson-Civitas, 2006, p. 52.

¹¹⁹ GALLEGO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003, p. 106.

¹²⁰ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General*. Op, cit., p. 53.

En el caso de Guatemala se ha optado por la última de las modalidades expuestas, es decir, la deducción de una cantidad global en el impuesto sobre la renta¹²¹, aunque cabe hacer mención que ese mínimo exento es aplicable únicamente para trabajadores en relación de dependencia, fuera de ese supuesto, no es aplicable dicho mínimo.

4.5. Capacidad económica y riqueza

El legislador al momento de crear los tributos debe buscar la riqueza dónde ésta se encuentre¹²², lo cual constituye una limitante para aquél, ya que no puede establecer hechos imponibles que no revelen capacidad económica, o no demuestren alguna manifestación de riqueza¹²³. En esta misma línea se ha pronunciado el Tribunal Constitucional guatemalteco¹²⁴.

¹²¹ En la Ley de Actualización Tributaria, en el apartado relativo al Impuesto sobre la Renta, específicamente en el artículo 72 se indica: "... Las personas individuales en relación de dependencia, pueden deducir de su renta neta, lo siguiente: a. Hasta sesenta mil quetzales (Q.60,000.00), de los cuales cuarenta y ocho mil quetzales (Q.48,000.00) corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y, doce mil quetzales (Q.12,000.00) que podrá acreditar por el Impuesto al Valor Agregado pagado en gastos personales, por compras de bienes o adquisición de servicios, durante el período de liquidación definitiva anual...". En el caso español el mínimo exento se encuentra contenido en el artículo 92 de la Ley 35/2006 (Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas).

¹²² MASBERNAT, Patricio. et. al.: "Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina". Op. cit., p. 498.

¹²³ En este sentido el Tribunal Constitucional español en la sentencia 193/2004, de 4 de noviembre, expone: "*Ciertamente hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el artículo 31.1 CE, constituye un 'criterio inspirador del sistema tributario' (STC 19/1987, de 17 de febrero, F.3), un principio ordenador de dicho sistema (STC 182/1997, de 28 de octubre, F.6). Pero también hemos dicho que el tributo -cualquier tributo- 'grava un presupuesto de hecho o hecho imponible (artículo 28 LGT) revelador de capacidad económica (artículo 31.1 CE) fijado en la Ley' (STC 276/2000, de 16 de noviembre, F.4), por lo que 'el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza' (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 276-2000, de 16 de noviembre, F.4), de modo que la 'prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica' (STC 194/2000, de 19 de julio, F.4). Y aunque hemos señalado que 'basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador' para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13, y 14/1998, de 22 de enero, F.11 b), entre otras], también hemos precisado que no cabe soslayar que 'la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia' (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, F.4, y 194/2000, de 19 de julio, F.9, por ejemplo)".*

¹²⁴ La Corte de Constitucionalidad dentro de los expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-96 ha expuesto: "... La potestad legislativa permite estimar la capacidad contributiva sobre diversos supuestos, como pueden ser los basados en el giro del negocio, el capital invertido, el volumen de los ingresos e incluso aquellos basados en la teoría de signos de riqueza externa. Así el legislador

La doctrina también sigue esta corriente, en el sentido que los impuestos deben ser establecidos en la función de la riqueza de los contribuyentes¹²⁵, lo que implica que un tributo contemplado en un hecho que no sea indicativo de capacidad económica, será inconstitucional.

De igual forma, cuando se aborda la riqueza es aquella que ha sido obtenida efectivamente, ya que los tributos deben gravar la riqueza real, pero le está vedado al legislador hacerlo frente a aquella ficticia o nominal¹²⁶, como ya se ha señalado previamente.

Al haber establecido lo anterior, corresponde determinar en dónde se encuentra la riqueza que debe ser gravada. Doctrinariamente se sostiene que aquella tiene dos manifestaciones que son: la renta y el patrimonio¹²⁷. Cuando se aborda la riqueza desde una perspectiva estática, se está ante el patrimonio, que corresponde al conjunto de bienes que corresponden a un sujeto.

Por el contrario, cuando se habla de riqueza desde la perspectiva dinámica, debe observarse el patrimonio desde dos momentos diferentes¹²⁸, el primero que relativo al comienzo de un período de tiempo; mientras que el segundo, al finalizar aquel período, es decir, es un examen comparativo. El relacionado examen permite la obtención de tres distintas posibilidades: la existencia de una renta positiva, una negativa y otra cero. Pese a lo anterior, la doctrina también considera que la renta y el patrimonio corresponden a una misma cosa, como lo es la riqueza.

Es así como se sostiene que la renta debe ser, por regla general, la fuente del impuesto; mientras que el patrimonio debería serlo de forma excepcional. Porque podría sostenerse que si corresponden al mismo elemento (riqueza) no sería prudente gravar ambas manifestaciones que competen a lo mismo. En este

puede orientarse tomando en cuenta situaciones económicas que demuestran la capacidad contributiva, como el patrimonio, la renta, la propiedad...

¹²⁵ PALAO TABOADA, Carlos. "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva". *Estudios Jurídicos-Homenaje al prof. Federico de Castro*. Madrid: Tecnos, 1976, p. 423.

¹²⁶ HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Ed. Fundación Oriol-Urquijo y Marcial Pons, 1998, p. 118.

¹²⁷ DEL POZO LÓPEZ, J.: "Tema III. Teoría general del impuesto", *Teoría de la Hacienda Pública*. Madrid: Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, 1981, p. 74.

¹²⁸ CORRAL GUERRERO, Luis.: "La capacidad económica de contribuir". *Cuadernos de Estudios Empresariales*. 2004, número 14, p. 31.

sentido se ha pronunciado Tipke, quien señala: *“la renta es la única fuente tributaria y el Ente público debe participar de dicha renta (...) que los impuestos sólo pueden ser pagados con la renta (...) el principio de capacidad económica ofrece la medida para determinar qué porción de la renta debe detrarse de modo permanente en concepto de impuesto”*¹²⁹.

5. Principio de justicia tributaria

Este principio reviste de mayores dificultades que las analizadas previamente respecto al resto de principios, ya que en éstos existían problemas para su concreción, pero en el de justicia tributaria los conflictos inician desde lo más básico, como es su significado y alcance.

En la Constitución de Guatemala, en el artículo 243 se señala: *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”*. La redacción de esa norma constitucional guarda ciertos elementos que también pueden observarse en la Constitución española, que en su artículo 31.1 indica: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios...”*.

El principal elemento que se trae a colación de los artículos relacionados, es el hecho que la justicia tributaria se refiere al sistema, y no a los tributos en particular¹³⁰. Es decir, el examen de constitucionalidad que se efectúe cuando se invoque este principio, debe tomar en consideración el tributo objeto de impugnación y analizarlo en el contexto de todo el sistema tributario, pues únicamente de esta forma podrá verificarse si se contraviene la disposición constitucional¹³¹.

¹²⁹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid-Barcelona: Ed. Marcial Pons, 2002, pp. 32, 34 y 35.

¹³⁰ El Tribunal Constitucional español en la sentencia 137/2003, de 3 de julio, expuso: *“El Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte es un impuesto indirecto (...) lejos de configurarse como un tributo global sobre la renta o el consumo (...) Por sus características no puede decirse, entonces, que la modificación parcial de su tipo de gravamen repercute sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes”*. En este mismo sentido puede consultarse la sentencia 108/2004, de 30 de junio.

¹³¹ Sobre este particular Calvo Ortega expone: *“Un tributo injusto, ¿en qué medida convierte el sistema en injusto? La respuesta es fácil si se trata de un Impuesto personal como los que gravan*

En el caso guatemalteco, la postura de la Corte de Constitucionalidad ha sido diferente, pues al tomar en consideración ese principio lo hace respecto a cada tributo, y no al sistema, como efectivamente se contempla en la Constitución, así ha indicado: “*Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 constitucional...*” (Expedientes acumulados números 421, 453, 608 y 818-02 y 1806-03)¹³².

Se estima que esta postura no es la más idónea, pues el concepto de justicia tributaria posee un carácter amplio y general¹³³, motivo por el su inobservancia únicamente puede acontecer al analizar la totalidad del sistema tributario, pues si se cuestiona respecto a un tributo, lo más idóneo sería efectuarlo a través de alguno de los otros principios constitucionales tributarios.

Ahora bien, no se puede pretender definir los que es la justicia tributaria, lo que sí resulta viable es determinar qué elementos la integran, esa así como para entender aquella debe estarse a que su contenido se encuentra formado por todos los principios constitucionales tributarios (formales y materiales), que al conjuntarse y relacionarse entre sí, conforman aquella¹³⁴.

En efecto, se aprecia en los diversos pronunciamientos de los Tribunales Constitucionales la interrelación existente entre todos los principios constitucionales tributarios, así por ejemplo, el Tribunal Constitucional español en la STCE 46/2000, de 17 de febrero, sostuvo: “*La igualdad ante la Ley resulta,*

las Renta de las Personas Físicas (IRPF) o de las Sociedades (IS). Incluso el que tiene por objeto el consumo, con carácter general (IVA). Más allá, la duda queda en el aire y siempre podrá decirse que un impuesto menor o un precepto concreto no convierte un sistema en injusto”. CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*. España: Civitas-Thomson, 2012, pp. 21-22.

¹³² En este sentido también se pronunció dentro de los expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-96, en los que manifestó: “*En efecto, existe una prescripción constitucional que obliga a que los tributos al fisco sean justos y equitativos, por lo que, para cumplirla, los impuestos deben ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de la riqueza del obligado...*”.

¹³³ CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*. Op. cit. p. 27.

¹³⁴ MASBERNAT, Patricio. “Reglas y principios de justicia tributaria: Aportes del Derecho Español al Derecho Comparado”. *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*. 2013, año 20, número 1, p. 159. CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*. Op. cit. p. 29. ESVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *Derecho Tributario: Parte General*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 26.

pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (STCE 24/1981, de 20 de julio, FJ 4; STCE 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; STCE 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; STCE 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; STCE 134/1996, de 22 de julio, FJ 5)¹³⁵.

La Corte de Constitucionalidad en el expediente 34-91 expuso: “... *Justicia tributaria y capacidad de pago están relacionadas y vinculadas al principio de igualdad tributaria...*”. Se aprecia entonces la serie de relaciones existentes entre los diversos principios constitucionales tributarios, que si bien se analizan de forma individualizada, resulta imposible aislarlos, pues todos tienen un elemento común que les brinda esa característica como lo es la justicia tributaria.

Si bien la justicia tributaria, como principio, se encuentra integrada por todos aquellos principios constitucionales tributarios y sirve para que los mismos logren interrelacionarse, esto no debe entenderse en el sentido que aquel principio carezca de una existencia propia e independiente, por ende, que pueda ser considerado autónomo.

Lo anterior se sostiene en que en determinados ámbitos, en casos concretos, los principios que se han analizado a lo largo de este capítulo no permiten brindar soluciones adecuadas, y es precisamente en este momento cuando la justicia tributaria adquiere relevancia, y deviene aplicable, con independencia del resto de los principios relacionados. Un ejemplo de lo anterior nos es dado por Calvo Ortega, cuando señala la existencia de un mínimo vital, aquella franja de renta que no se encuentra gravada, sobre el particular sostiene que el monto comprendido en aquella permite establecer la capacidad económica,

¹³⁵ El Tribunal Constitucional español en la STCE 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º. manifiesta: “*Aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que aquí hemos de hacernos, lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello – porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- ...*”.

y sin embargo, la persona no debe tributar respecto a esta, precisamente por la justicia tributaria¹³⁶.

¹³⁶ CALVO ORTEGA, Rafael. *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*. Op. cit. p. 124.

CAPÍTULO III

MECANISMOS DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN LA SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

En los capítulos precedentes se ha abordado lo relativo a los principios constitucionales tributarios, en los que se ha hecho énfasis en su regulación, al estar contenidos en la Constitución, con los efectos y consecuencias que se derivan de lo anterior. Ahora conviene analizar cuáles son los mecanismos procedimentales o procesales que se encuentran previstos dentro del ordenamiento jurídico para lograr su efectiva materialización, ya que si aquellos no existieran su naturaleza de normas jurídicas se vería seriamente cuestionada.

En el caso de Guatemala es viable atender a tres tipos de mecanismos para garantizar la efectiva aplicabilidad de los principios relacionados, cada una de ellas posee naturaleza diferente; no obstante lo anterior, las tres conviven dentro del ordenamiento jurídico y son empleadas para garantizar la constitucionalidad de las disposiciones en materia tributaria. Los mecanismos pueden clasificarse en: administrativos, jurisdiccionales (justicia ordinaria) y constitucionales (jurisdicción constitucional).

Por lo anterior, resulta preciso hacer mención a cada uno de ellos, a efecto de determinar su funcionamiento y características propias y ver así la interrelación existente entre ellos, para determinar si cumplen o no con la finalidad de resguardar los principios constitucionales tributarios.

1. Mecanismos de aplicación de los principios constitucionales tributarios

1.1. Procedimiento administrativo tributario

Los principios constitucionales tributarios tienen como finalidad, como se ha indicado previamente, garantizar a los ciudadanos que los tributos, o bien, el sistema tributario, se ajuste a determinados parámetros, no únicamente de forma abstracta (con la emisión de la normativa por parte del Legislativo), sino también en particular, al momento de surgir la relación jurídico-tributaria entre el

contribuyente y la administración tributaria (con todos los elementos que integran dicha relación).

En el primer caso, los principios deben ser observados por el legislador con lo cual conforman un límite en su actuación¹³⁷, ya que el contenido normativo deberá estar sujeto a aquellos, caso contrario existen mecanismos que viabilizan su examen de constitucionalidad, como se verá más adelante. Por su parte, la otra vertiente se manifiesta al momento de aplicar aquella normativa, ya que en este caso también pueden infringirse los principios ya relacionados, en este supuesto también aquellos se constituyen en límites, solo que para la administración tributaria, la cual debe observarlos y respetarlos en cada caso concreto.

Es precisamente este último supuesto el que se procede a analizar a continuación. En efecto, en materia administrativa (que se encuentra conformada también por la tributaria), la legislación de Guatemala prevé la existencia de un procedimiento administrativo, mediante el cual se les permite a los contribuyentes pronunciarse respecto a resoluciones que pueden vulnerar sus derechos¹³⁸.

En materia tributaria, el procedimiento administrativo se encuentra contemplado en el Código Tributario, pero previo a abordar sobre dicho particular es necesario señalar el porqué se considera que este procedimiento permite constituirse como un mecanismo procesal para garantizar los derechos constitucionales tributarios.

La Constitución guatemalteca hace énfasis, en varios artículos, respecto a la supremacía constitucional¹³⁹, así el artículo 44 contempla: “... *Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza*”;

¹³⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. Op.cit., pp. 645-647.

¹³⁸ Los elementos integrantes de los procedimientos administrativos se encuentran contemplados en el Título II de la Ley de lo Contencioso Administrativa, aunque cada ley especial prevé los procedimientos específicos, salvo en materia de impugnaciones administrativas, aunque en éstas también se contemplan dos excepciones, específicamente en el artículo 17 Bis, que dispone: “*Se exceptúa en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la presente ley, para la substanciación de los Recursos de Reposición y Revocatoria, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos por el Código de Trabajo y por el Código Tributario, respectivamente*”.

¹³⁹ Algunas de las disposiciones constitucionales que regulan la supremacía constitucional se encuentran en los artículos 44, 175 y 203.

esta disposición debe concatenarse con la contenida en el artículo 154, que indica: “*Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella...*”.

De los artículos precedentes se aprecia que los funcionarios públicos están sometidos al imperio de la ley, en el entendido que ese concepto no se refiere únicamente a los cuerpos normativos emitidos por el Legislativo, sino que también abarca, y de forma preferencial, a la Constitución Política de la República, caso contrario sería considerar que ésta no constituye un cuerpo normativo. Es por esta circunstancia, que los funcionarios deben desarrollar su actividad velando porque se apliquen las disposiciones constitucionales.

Esta misma línea es seguida por el Código Tributario, el cual cuando señala las fuentes del ordenamiento jurídico tributario y su jerarquía hace hincapié en que en la preeminencia de las disposiciones constitucionales, por sobre las ordinarias y de cualquier otra naturaleza¹⁴⁰. Ahora bien, esto se complementa además con los criterios para la aplicación e interpretación de las disposiciones en materia tributaria, que también dan preeminencia al contenido de los principios constitucionales¹⁴¹, si bien se indica de forma general, se entiende que deberá estarse a los principios específicos, sin que esto venga en detrimento del resto de disposiciones.

Aclarado lo anterior, es pertinente verificar cómo se encuentra estructurado el procedimiento administrativo, como mecanismo procesal de garantía para la observancia de los principios constitucionales tributarios. El Título IV del Código Tributario contempla el procedimiento administrativo, pero también determina

¹⁴⁰ El artículo 2 del Código Tributario indica: “*Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:*

1. *Las disposiciones constitucionales.*
2. *Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.*
3. *Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”.*

¹⁴¹ El artículo 4 del Código Tributario, respecto a los principios para la aplicación e interpretación, regula: “*Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.*

cuales son las funciones o atribuciones que posee la administración tributaria dentro del mismo¹⁴².

Se aprecia que una de las funciones esenciales que debe cumplir la administración tributaria es la fiscalización y control de los tributos, es decir, es una facultad investigadora¹⁴³, que puede derivar en una sancionadora, para el efecto le compete hacer un análisis sobre el adecuado pago de los diversos tributos legalmente establecidos dentro del ordenamiento jurídico. Precisamente por esta potestad que se encuentran facultados para corroborar las declaraciones que se presenten respecto a la liquidación de impuestos, lo cual se realiza a través de la información que posea, así como la que se encuentra facultada a requerir¹⁴⁴.

A efecto de llevar a cabo su investigación, la administración tributaria se encuentra facultada para requerir la información que estime pertinente¹⁴⁵, por lo

¹⁴² En el caso de Guatemala, el ente encargado de llevar a cabo las funciones en materia tributaria es la Superintendencia de Administración Tributaria (artículo 98 del Código Tributario y artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria). Entre las atribuciones que posee se encuentran las siguientes, conforme el artículo 3 de la Ley citada: “*Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:*

a) *Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos (...).*
d) *Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo...”.*

¹⁴³ Para ahondar respecto a esta facultad puede consultarse RAMALLO MASSANET, Juan. “Los procedimientos de inspección y de auditoría: la evidencia y la prueba”. En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Tomo II*. España: Aranzadi-Thomson, 2010, pp. 339-354.

¹⁴⁴ El artículo 98 del Código Tributario, en su parte conducente, indica: “... 1. *Requerir informe a cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita, como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le correspondan (...).*
2. *Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los cargos y multas (...)*
3. *Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente...”.*

¹⁴⁵ El artículo 100 del Código Tributario señala: “*La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomara como base entre otros:*

1. *Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. Podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos y otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de éste toda la información necesaria, incluso por los mismos medios, para establecer su verdadera situación tributaria.*

2. *Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.*

que luego de efectuada la auditoría correspondiente, se hará constar la existencia o no de ajustes formulados al contribuyente, mismos que serán notificados de conformidad con la ley¹⁴⁶.

En el supuesto de la existencia de objeciones respecto al cumplimiento de la obligación tributaria es viable asumir dos posturas, que se encuentran contenidas en el artículo 145 “A” del Código Tributario, la primera de ellas es la aceptación de los ajustes formulados, ante lo cual el contribuyente está en la posibilidad de pagar el tributo, intereses y mora, a lo cual se le efectuará una rebaja en lo relativo a estos dos últimos rubros.

Ahora bien, el contribuyente puede manifestar su oposición a los ajustes formulados, para lo cual se le confiere audiencia por un plazo de 30 días, los cuales tienen por objeto, conforme el artículo 146 del Código Tributario, “... a efecto que presente descargos y ofrezca medios de prueba que justifiquen su oposición...”.

Es precisamente en esta fase en la que se da el contradictorio, y la que reviste mayor relevancia para el objeto de estudio, ya que en este plazo el contribuyente puede hacer valer sus argumentaciones, dentro de las cuales puede indicarse lo relativo a la posible vulneración o contravención de los principios constitucionales tributarios, a efecto que la administración tributaria deba pronunciarse sobre este particular al momento de emitir su resolución¹⁴⁷.

3. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital”.

¹⁴⁶ El Código Tributario regula todo lo relativo a las notificaciones en los artículos del 127 al 141.

¹⁴⁷ Sobre este particular cabe señalar que el contribuyente está facultado para hacer valer la preeminencia de los principios constitucionales tributarios que ya han sido analizados, a efecto de poner de manifiesto cómo los ajustes no toman en consideración aquellos, es decir, lo que se pretende es que se efectúe un análisis de estos y de la normativa ordinaria aplicable al caso. Este aspecto no debe confundirse con la posibilidad de interponer la inconstitucionalidad en caso concreto, a efecto que la autoridad administrativa no aplique una determinada disposición normativa por contravenir una constitucional (también se encuentran inmersos los principios constitucionales tributarios), pues como se expuso en este caso lo que se cuestiona es la aplicación o no de una disposición normativa; mientras que en el primer supuesto lo que se persigue no es atacar una norma específica, sino que se lleve a cabo un análisis del ajuste, caso específico (con sus elementos fácticos propios), y verificar si el mismo es acorde con aquellos principios. Sobre el particular se ahondará con mayor detenimiento con posterioridad.

Dentro del procedimiento administrativo podrá solicitarse la apertura a prueba por un plazo de 30 días¹⁴⁸, salvo el caso que se refiera a sanciones o pago de intereses, en este caso el período es de 10 días. También podrán solicitarse medidas para mejor resolver (artículo 144 y 148 del Código Tributario). Finalmente, luego de transcurridos los plazos previamente establecidos (salvo que el contribuyente no comparezca a evacuar la audiencia), se dictará la resolución sobre los ajustes formulados, esto dentro de los 30 días siguientes.

Un aspecto fundamental lo constituye la observancia de ciertos requisitos esenciales que debe contener la resolución, entre éstos revisten mayor relevancia los siguientes: el contenido en el artículo 150 numeral 5. del Código Tributario relativo a “*Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas*” y el del numeral 9 “*Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución*”.

Los requisitos referidos componen lo que es la motivación de la resolución¹⁴⁹, y revisten relevancia pues en virtud de ellos la autoridad tributaria deberá dar respuesta a las argumentaciones vertidas por el contribuyente, por lo que en esta resolución deberá pronunciarse sobre los principios constitucionales tributarios, en caso éstos hayan sido parte de los argumentos expuestos; de igual forma, deberá pronunciarse sobre el particular, aunque no hayan sido invocados como agraviados, pues la autoridad tributaria está en la obligación de brindar los fundamentos de derecho, en los cuales como se apreció al inicio de este subtema, la propia ley le impone la obligación de resolver (aplicar e interpretar) dando preeminencia a las disposiciones constitucionales.

¹⁴⁸ Respecto a la carga probatoria puede consultarse RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. “La carga de la prueba: distribución y redistribución de riesgos probatorios en la jurisprudencia del TJCE”. En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria...* Op. cit., pp. 355-375.

¹⁴⁹ ALISTE SANTOS, Tomás. *La motivación de las resoluciones judiciales*. Madrid: Marcial Pons 2011. FERRER BELTRAN, Jordi. “Apuntes sobre el concepto de motivación de las decisiones judiciales”. *Isonomía. Revista de teoría y filosofía del derecho*. México: Instituto Tecnológico Autónomo de México. 2011, número 34. MILIONE, Ciro. “El derecho a obtener una resolución de fondo en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*. 1980, número 61. MORENO FERNÁNDEZ, Juan. “Los principios constitucionales del procedimiento sancionador tributario a la luz de la jurisprudencia constitucional”. En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria...* Op. cit., pp. 794-795.

Finalmente, contra la resolución emitida por la administración tributaria (Superintendencia de la Administración Tributaria o el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria) proceden los recursos de revocatoria o de reposición, respectivamente, los cuales son excluyentes entre sí. En general, si existe una formulación de ajustes lo procedente es la interposición del recurso de revocatoria, a efecto que el superior jerárquico se pronuncie sobre la resolución (Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria), en la cual se puede confirmar, modificar, revocar o anular lo actuado.

En este caso también deberá existir un razonamiento que parta de los principios constitucionales tributarios, independientemente de si los mismos fueron expresados como agravios para hacer valer el recurso correspondiente, en virtud de los mismos argumentos que fueron vertidos previamente.

1.2. Jurisdicción ordinaria

Al finalizar el procedimiento administrativo (fase administrativa) se contempla, por parte del ordenamiento jurídico, la verificación de las actuaciones llevadas a cabo por parte de un órgano jurisdiccional, es aquí donde las controversias administrativas tributarias se judicializan.

El fundamento de la procedencia de esta fase debe encontrarse en la Constitución, la cual en su artículo 221 preceptúa: *“Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. Su función es contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.*

Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso...”

Se aprecia así que el texto constitucional contempla los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo como los órganos jurisdiccionales encargados de velar por el adecuado actuar de los diversos entes que integran la administración pública, entre los cuales se encuentra la administración tributaria, por lo que son dichos órganos los encargados de velar por la resolución de las controversias que se susciten sobre esa materia.

Lo anterior queda desarrollado por la normativa ordinaria, específicamente por el Código Tributario que claramente establece la procedencia del “recurso” de lo contencioso administrativo. El artículo 161 de ese cuerpo normativo contempla: *“Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente...”*.

De la lectura de los artículos relacionados se aprecia que el ordenamiento jurídico prevé la procedencia de un proceso jurisdiccional para analizar el actuar de la administración pública. Por lo que a continuación es procedente analizar lo relativo a dicho proceso.

1.2.1. Proceso contencioso administrativo tributario

El primer aspecto que debe ser examinado es la denominación que se le confiere por parte de la ley ordinaria, en el sentido de ser considerado como un recurso. Para el efecto es necesario efectuar el análisis confrontativo con el texto constitucional, ya que en este último que hace relación a la competencia de los órganos jurisdiccionales señala con claridad que la función primordial radica en controlar la juridicidad de la administración pública, esto permite determinar que lo que se persigue es examinar la actuación en general de los órganos administrativos, los cuales pueden ser actos o resoluciones, pero que no existe

una limitación expresa en cuanto a conocer aspectos únicamente de la resolución que puso fin al procedimiento administrativo¹⁵⁰.

Aunado a lo anterior, la denominación de recurso conlleva una limitación respecto a las pretensiones que pueden ser ejercitadas por quien lo promueva, lo cual no acontece en el caso de los procesos, ya que el ámbito de éstos es más extenso y puede abarcar otros elementos que no se encuentren plasmados en la resolución que finalizó el procedimiento administrativo¹⁵¹. No debe confundirse el hecho que un recurso cuente con un procedimiento para sustanciarlo, con la naturaleza de un proceso, pues si bien ambos pueden tener elementos comunes, persiguen una finalidad diferente. Un ejemplo de lo anterior acaece cuando en el procedimiento administrativo pueden ofrecerse y proponerse determinados medios probatorios mismos que son apreciados por la autoridad tributaria, pero a la vez en el proceso contencioso administrativo también se contempla un período probatorio, donde pueden acompañarse otros medios (que pueden no haberse presentado en la etapa administrativa); si el proceso fuese un recurso, el órgano jurisdiccional estaría limitado a analizar la prueba existente en el expediente administrativo y no valorar otros medios de prueba que no consten en ella; pero si la ley contempla un nuevo período probatorio, se entiende que se están discutiendo nuevas pretensiones, que pueden diferir de las del procedimiento administrativa, lo que evidencia la existencia de un proceso independiente de aquel.

En el caso de Guatemala, previo a la entrada en vigor del Código Tributario, existía únicamente el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, pero con posterioridad se creó un nuevo órgano jurisdiccional que tendría competencia

¹⁵⁰ Aquí se logra evidenciar que el artículo 161 del Código Tributario, al momento de desarrollar el precepto constitucional, lo hace de forma restringida, ya que en esa disposición normativa se indica que el recurso contencioso administrativo tiene por objeto analizar las resoluciones derivadas de los recursos de revocatoria o de reposición. Por lo que al ser considerado como un recurso, se entendería que únicamente puede analizarse lo resuelto en aquellas, más no así otros aspectos.

¹⁵¹ Respecto al alcance revisor del contencioso administrativo puede consultarse MERINO JARA, Isaac.: "Algunas consideraciones sobre el contencioso-administrativo en materia tributaria". En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria...* Op. cit. pp. 1240- 1244. GARCÍA PÉREZ, Marta. "El objeto del proceso contencioso-administrativo". En: PÉREZ GARCÍA, Marta (Coord.). *Jornadas de Estudio sobre la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. Pamplona: Aranzadi, 1999, pp. 47-80.

exclusiva en materia tributaria¹⁵². Con posterioridad, en virtud del elevado número de expedientes en materia tributaria, se fueron creando nuevas Salas que tenían competencia sobre dicha rama, hasta la actualidad donde existen 6 Tribunales de lo Contencioso Administrativo, de los cuales la mitad de ellos conocen únicamente de materia tributaria¹⁵³ y los otros conocen del resto de conflictos derivados de la actuación de la administración pública.

Analizado lo anterior, conviene entrar a verificar el fundamento constitucional para que estos Tribunales puedan conocer de las controversias suscitadas por la vulneración de principios constitucionales, para el efecto debe estarse al contenido del artículo 203 de la Constitución, el cual indica: “*La justicia se imparte de conformidad con la Constitución y las leyes de la República (...)* Los magistrados y jueces son independientes en el ejercicio de sus funciones y únicamente están sujetos a la Constitución de la República y a las leyes...”.

El artículo transcrito forma parte de las otras disposiciones constitucionales relativas a la supremacía constitucional, que fueron indicadas en otro apartado del presente trabajo de investigación. En efecto se expone con claridad que los funcionarios judiciales deben ejercer sus funciones jurisdiccionales en atención a lo contenida en la Constitución y a las leyes.

Así al momento de resolver cualquier controversia que sea sometida a su conocimiento, los juzgadores deben apreciar el contenido del texto constitucional, así como el del resto del ordenamiento jurídico, pero con preeminencia al primero. Esto cobra mayor énfasis en determinadas materias, principalmente en la penal y tributaria, aunque ésta última suele ser en la que cobra mayor relevancia y se hace un uso más constante de los principios constitucionales, aunado a que la redacción de éstos es más abstracta.

¹⁵² El Acuerdo 30-92 de la Corte Suprema de Justicia en su artículo 2 señala: “*Se crea la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, cuya competencia será la de conocer de todos los conflictos de intereses que ocurran en materia tributaria para controlar la juricidad de los actos de la administración pública en la aplicación de dicho régimen legal*”.

¹⁵³ El Acuerdo 15-2005 de la Corte Suprema de Justicia contempla la creación de la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en materia tributaria; por su parte, el Acuerdo 32-2007 de la Corte Suprema de Justicia crea la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, también sobre esa materia, y también la Sala Quinta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, pero esta con competencia para el resto de aspectos administrativos.

La procedencia del proceso contencioso administrativo requiere el cumplimiento de determinados requisitos, el más relevante es que la resolución administrativa haya causado estado, para el efecto el artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo señala: “... *Causan estado las resoluciones de la administración que decidan el asunto, cuando no sea susceptibles de impugnarse en la vía administrativa, por haberse resuelto los recursos administrativos...*”. De esa cuenta debe entenderse que esas resoluciones se refieren a aquellas que finalizan el procedimiento administrativo, pero resolviendo el fondo del asunto¹⁵⁴. El otro requisito radica en que la resolución administrativa vulnere un derecho del demandante.

El artículo 21 de esa Ley contempla varios supuestos que no son susceptibles de ser conocidos dentro de un proceso contencioso administrativo, pero dentro de éstos no hay alguno que limite dicho proceso a aspectos tributarios por lo que no se ahondará sobre dicho particular.

La demanda contenciosa administrativa debe observar todos los requisitos contenidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, uno de ellos es la relación de hechos y de derecho en que se fundamenta la demanda, que consiste en detallar los agravios que fueron cometidos por la autoridad administrativa (tributaria)¹⁵⁵. Cabe hacer mención que en cumplimiento a este requisito, es aquí donde debería invocarse la infracción de principios constitucionales tributarios, ya sea que en la fase administrativa se hayan hecho valer, o bien que se expongan hasta este momento, pues en la sentencia tendría que darse respuesta a estos argumentos.

Luego de presentada la demanda el proceso sigue las etapas contenidas en la Ley referida, que contempla la procedencia de medios de defensa del demandado (que en materia tributaria será la Superintendencia de Administración Tributaria), como lo son la posibilidad e interponer excepciones previas, así como

¹⁵⁴ En este sentido se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad en diversos fallos, entre los cuales, pueden consultarse los expedientes números 3759-2011, 4587-2011 y 181-2012.

¹⁵⁵ De hecho el artículo 45 de la Ley de lo Contencioso Administrativo contemplaba la posibilidad que en la sentencia se pudiera efectuar un examen de la totalidad de las actuaciones, aunque no se hubiera impugnado expresamente por la parte actora; no obstante lo anterior, la Corte de Constitucionalidad declaró la inconstitucionalidad de la frase que permitía dicha actuación por parte del Tribunal, esto dentro del expediente 159-97.

la posibilidad de contestar la demanda en sentido negativo e interponer excepciones perentorias.

Posteriormente, el proceso se abre a prueba, a efecto de proponer los medios que ya han sido ofrecidos previamente (el actor en la demanda y el demandado en la contestación de la demanda), así como el diligenciamiento de aquellos (30 días, aunque puede relevarse de prueba). Concluido dicho plazo el Tribunal debe fijar día y hora para vista; luego correspondería dictar sentencia al caso concreto, salvo que solicite un auto para mejor fallar.

La sentencia podrá confirmar, revocar o modificar la resolución administrativa que se cuestiona, conforme lo preceptuado en el artículo 45 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, para el efecto deberá cumplir con todos los requisitos inherentes a las sentencias, contenidos en el artículo 147 de la Ley del Organismo Judicial.

1.2.2. Recurso de casación en materia tributaria

El artículo 221 de la Constitución que regula lo específico al Tribunal Contencioso Administrativo, en su último párrafo, establece: “*Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación*”.

Es así como a través de este medio de impugnación extraordinario también es posible hacer valer las infracciones cometidas contra los principios constitucionales tributarios. La Ley de lo Contencioso Administrativo en su artículo 27 preceptúa la posibilidad de interponer dicho medio de impugnación, contra aquellas sentencias o autos definitivos que pongan fin al proceso; de igual forma, la norma especial también contempla la procedencia de dicho medios de impugnación, es así como el artículo 169 del Código Tributario, determina su procedencia, con la aclaración que su sustanciación se efectuará conforme lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil¹⁵⁶.

¹⁵⁶ Se estima que la remisión al Código Procesal Civil y Mercantil no resulta ser la más idónea, pues el recurso de casación contenido en ese cuerpo normativo se contempla bajo otros supuestos que no son propios del proceso contencioso administrativo, a modo de ejemplo, el artículo 620 de ese cuerpo normativo prevé la procedencia del recurso de casación en los juicios ordinarios de

El órgano encargado de conocer los recursos de casación es la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, esto de conformidad con lo preceptuado en el artículo 214 de la Constitución¹⁵⁷ que determina la conformación de esa Corte, pero señala que se debe organizar en las Cámaras que la ley determine. Esto se encuentra desarrollado en el artículo 58 de la Ley del Organismo Judicial, el cual señala: “*La jurisdicción es única. Para su ejercicio se distribuye en los siguientes órganos: a) Corte Suprema de Justicia y sus Cámaras...*”; de igual forma, en el artículo 76 del cuerpo normativo relacionado, se indica que la Corte Suprema de Justicia se debe organizar en las Cámaras que ella determine. Finalmente, el artículo 79 de la ley relacionada expone: “*Son atribuciones de la Corte Suprema de Justicia o de la Cámara respectiva: a) Conocer de los recursos de casación en los casos que procedan, según la ley...*”.

Las disposiciones relacionadas son las que sirven de fundamento para conocer y resolver los recursos de casación por parte de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, conforme el Acuerdo de fecha 14 de octubre de 1994, en el que se estableció, entre otras competencias, la relativa a la materia tributaria.

Al haber aclarado lo anterior, conviene analizar el recurso de casación y su regulación dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco¹⁵⁸, y cómo éste resulta un medio mecanismo procesal idóneo para aplicar los principios constitucionales tributarios.

mayor cuantía. Lo relevante es que en los juicios ordinarios es viable la interposición del recurso de apelación (segunda instancia), lo que permite que se pueda efectuar un nuevo examen de la totalidad de la resolución, con la única limitación de los agravios que hayan sido expuestos por el recurrente, es decir, que la casación en ese momento sí cumple con su naturaleza jurídica, la de ser un medio de impugnación extraordinario y formalista; situación que no acontece con los procesos contenciosos administrativos, pues éstos son de única instancia, por lo que al no existir un recurso de alzada, se limita sustancialmente el derecho a una tutela judicial efectiva, pues los motivos de procedencia de este medio recursivo son *numerus clausus*.

¹⁵⁷ Cabe señalar que esta disposición constitucional fue reformada y quedó establecida en el Acuerdo Legislativo 18-93 del Congreso de la República de Guatemala.

¹⁵⁸ En el ordenamiento jurídico guatemalteco el recurso de casación en materia tributaria no encuentra limitaciones en cuanto a la cuantía, lo cual repercute en la interposición de una gran cantidad de expedientes, muchos de ellos referentes a cuantías mínimas, por lo que se estima que si debería existir un monto mínimo reclamado para poder acceder a ese medio de impugnación. Respecto a la cuantía en otros ordenamientos, especialmente el español, puede consultarse BOKOBO MOICHE, Susana. “El recurso de casación en materia tributaria: la cuantía y la carencia manifiesta de fundamento como criterios de ‘inadmisión’”. En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria...* Op. cit., pp. 1219 a 1226.

La legislación guatemalteca prevé la procedencia del recurso de casación por motivos de forma (*error in procedendo*) y de fondo (*error in iudicando*)¹⁵⁹, conforme lo contemplado por el artículo 620 del Código Procesal Civil y Mercantil. Aunque también se contempla la existencia de otro motivo que es independiente de los anteriores, mismo que se encuentra regulado en el artículo 117 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que indica, en su parte conducente: “... *También podrá plantearse la inconstitucionalidad como motivación del recurso y en este caso es de obligado conocimiento*”¹⁶⁰.

Para los efectos de la presente investigación no se hará mención a los aspectos relacionados con el motivo de forma, por lo que se analizarán únicamente los motivos de fondo y de inconstitucionalidad, al ser los atinentes para alegar la vulneración de los principios ya relacionados.

1.2.2.1 Motivo de fondo

El artículo 621 del Código Procesal Civil y Mercantil indica los subcasos de procedencia del recurso de casación, por motivo de fondo, entre los cuales se regulan los siguientes: a) violación, aplicación indebida o interpretación errónea de las leyes o doctrinas legales aplicables; y, b) cuando en la apreciación de las pruebas haya habido error de derecho o error de hecho¹⁶¹. Se hará referencia

¹⁵⁹ Estos casos de procedencia son los propios del recurso de casación de acuerdo con la doctrina, para el efecto puede consultarse CALAMANDREI, Piero. *La Casación Civil*. Traductor Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 2000. DE LA PLAZA, Manuel. *La Casación Civil*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado. MURCIA BALLEEN, Humberto. *Recurso de Casación Civil*. Bogotá: Librería El Faro de la Justicia, 1983. CHAMORRO, Jesús. *Del recurso de casación en materia civil*. España: Editorial Aranzadi, 1991.

¹⁶⁰ En este sentido se ha pronunciado la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, entre otros, en el expediente número 01002-2012-00383, específicamente en el auto que resolvió los recursos de aclaración y ampliación promovidos contra la sentencia proferida dentro de ese expediente, en el que se señaló: “... *En torno a lo relativo a la denominación de motivo o submotivo, es pertinente exponer que al tenor del artículo 117 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, la inconstitucionalidad puede promoverse como motivación del recurso de casación, de lo que se infiere que esta garantía constitucional, cuando se invoca en el recurso de casación se efectúa como motivo; aunado a lo anterior, los artículos 621 y 622 del Código Procesal Civil y mercantil, contemplan los motivos de fondo y forma, respectivamente, y en ellos se señalan los submotivos, por lo que al no estar contemplada la inconstitucionalidad en ninguno de ellos, es lógico que no es un submotivo, lo cual al concatenarlo con el artículo de la ley constitucional relacionada, se arriba a la conclusión que la inconstitucionalidad es un motivo de procedencia del recurso de casación...*”

¹⁶¹ Para ahondar sobre el examen de los aspectos fácticos y valorativos de la prueba en casación puede consultarse GUZMAN FLUJA, Vicente. *El recurso de casación civil*. Valencia: Tirant lo

únicamente al primer subcaso de procedencia, pues el relativo a los aspectos fácticos derivados de los medios probatorios no resulta viable para cuestionar la inobservancia de los principios constitucionales tributarios.

El submotivo contenido en la literal a) del párrafo anterior contempla tres supuestos diferentes que viabilizan la procedencia del recurso de casación, por lo que conviene hacer una breve mención de cada uno de ellos.

a) Violación de ley o de doctrina legal

La jurisprudencia¹⁶² guatemalteca, así como la doctrina, ha establecido que la violación de ley acontece por dos supuestos diferenciados, por un lado, es viable indicar que concurre este submotivo cuando el órgano jurisdiccional resuelve una controversia sometida a su conocimiento, pero omite fundamentar su resolución en una disposición normativa que era la idónea, en atención a los hechos que se tuvieron por acreditados, en este caso se hace referencia a la violación de ley por inaplicación¹⁶³.

El otro supuesto acontece al resolver la controversia utilizando la disposición legal idónea, pero al aplicarla lo hace de forma tal, que no se adecúa al texto de aquella, esta es la conocida como violación por contravención, es decir, que se resuelve en contra del contenido de la disposición normativa¹⁶⁴.

Ahora bien, los submotivos expuestos no únicamente proceden cuando se alega la infracción de disposiciones normativas, sino que también respecto a la doctrina legal emanada de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia,

Blanch, 1996. TARUFFO, Michele. *El vértice ambiguo: ensayos sobre la casación civil*. Lima: Palestra Editores, 2005. GUASCH FERNÁNDEZ, Sergi. *El hecho y el derecho en la casación civil*. Barcelona: J. M. Bosch Editor, 1998.

¹⁶² En el caso de Guatemala, al hablar de jurisprudencia debe entenderse como doctrina legal. El artículo 627 del Código Procesal Civil y Mercantil indica: "... Si se alegare infracción de doctrina legal, deben citarse por lo menos, cinco fallos uniformes del Tribunal de Casación que enuncien un mismo criterio, en casos similares, y no interrumpidos por otro en contrario...". De igual forma, en materia constitucional se suele utilizar esa denominación, así el artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad regula: "... sienta doctrina legal que debe respetarse por los tribunales al haber tres fallos contestes de la misma Corte. Sin embargo, la Corte de Constitucionalidad podrá separarse de su propia jurisprudencia, razonando la innovación...".

¹⁶³ En este sentido se ha pronunciado la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, así pueden consultarse las sentencias dictadas dentro de los expedientes: 01002-2010-00198; 01002-2010-00243; 01002-2011-00055; 01002-2011-00110 y 01002-2011-00170.

¹⁶⁴ Respecto a la procedencia de este subcaso, la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado favorablemente en los expedientes: 01002-2010-00029; 01002-2010-00339; 01002-2011-00108; 01002-2011-00132 y 01002-2012-00524.

debiendo para el efecto cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 627 del Código Procesal Civil y Mercantil¹⁶⁵, lo cual es procedente no únicamente para este submotivo, sino también para el resto.

b) Aplicación indebida de la ley o de doctrina legal

La aplicación indebida es el error que comete el juzgador al momento de aplicar la disposición normativa atinente para la solución de la controversia, en el sentido que se fundamenta en una que no es la que correspondería aplicar al caso concreto, en virtud de no concordar su supuesto de hecho con los hechos que se tuvieron por acreditados, es decir, en el acto de la subsunción¹⁶⁶.

Ahora bien, se entiende que si se aplica una disposición normativa que no era la que correspondía, debió haberse dejado de emplear la que sí era idónea, por tal motivo se requiere, al menos como regla general, que se denuncia la violación de ley por inaplicación; más no así en todos los casos se requiere la invocación de ambos submotivos¹⁶⁷.

c) Interpretación errónea de la ley o de doctrina legal

El último de los submotivos corresponde a la interpretación errónea, este submotivo concurre cuando se selecciona la disposición normativa idónea y se aplica, pero se le confiere a su contenido un sentido o alcance que no corresponde, por lo que el error se deriva de la actividad intelectual del juzgador¹⁶⁸.

Este submotivo pudiera ser confundido con el de violación de ley por contravención, o incluso, llegan a ser equiparados, pero lo anterior es errado, ya que acontecen sobre aspectos que se encuentran diferenciados. En el primero de los mencionados, la infracción radica en aplicar (no en interpretar) el precepto

¹⁶⁵ Un aspecto que suscita controversia es qué doctrina legal puede ser invocada para hacerla valer en el recurso de casación, en el sentido si solo es viable invocar aquella doctrina emanada de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, o si bien, también es procedente la derivada de la Corte de Constitucionalidad. Sobre el particular la Cámara relacionada ha señalado que únicamente pueden invocarse dicha doctrina respecto a fallos dictados por el Tribunal de Casación (expedientes 01002-2010-00337 y 01002-2010-00521).

¹⁶⁶ Expedientes números 203-2009; 01002-2011-00055; 01002-2011-00170; 01002-2013-00486 y 01002-2013-00501 de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia.

¹⁶⁷ Expediente 01002-2012-00305 de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia.

¹⁶⁸ Expedientes 01002-2011-00094; 01002-2010-00409 y 01002-2010-00409; 01002-2012-00453; 01002-2012-00308; 01002-2012-00468 de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia.

legal, pero en contra de su contenido; mientras en el segundo acontece al conferirle el significado a la disposición normativa¹⁶⁹.

Este subcaso de procedencia es el que podría considerarse como más complejo, precisamente por la actividad intelectual que lleva a cabo el juzgador, pues se sostiene doctrinariamente que una misma disposición normativa puede generar diversas normas jurídicas, por lo que la que prevalece será la del órgano judicial superior.

Ahora bien, el problema primordial es determinar si es viable la invocación de disposiciones constitucionales para sustentar los submotivos relacionados, o si bien, únicamente puede cuestionarse la infracción de otro tipo de normas jurídicas (ordinarias y reglamentarias).

La Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado sobre este aspecto y ha mantenido la postura de la improcedencia de invocación de disposiciones constitucionales aisladas, pues estima que es necesario invocar las normas ordinarias que desarrollan aquellos preceptos, por lo que se considera una deficiencia en la interposición del recurso de casación, que impide al Tribunal de Casación entrar a pronunciarse sobre el fondo de las pretensiones ejercitadas¹⁷⁰.

¹⁶⁹ La diferencia es perceptible si se parte de la diferenciación que efectúa cierta parte de la doctrina, respecto a la diferencia existente entre disposición o precepto normativo y el de norma jurídica (se hizo una breve mención en el Capítulo II del presente trabajo). Ya que la violación de ley por contravención tiene lugar respecto a la disposición normativa; mientras que la interpretación errónea de la ley acontece respecto a la norma jurídica. Ahora bien, si se considera la inexistencia de diferencias entre los conceptos expuestos, sí podrían considerarse como equivalentes los submotivos relacionados.

¹⁷⁰ Para el efecto pueden consultarse los expedientes números 01002-2011-00690 y 01002-2012-00174, así en el último de los relacionados se sostuvo: *“Esta Cámara ha sostenido el criterio que para la procedencia de los submotivos de fondo, cuando se invoca una disposición constitucional, resulta indispensable hacer relación a la norma jurídica ordinaria que la desarrolla, pues esto permite delimitar con precisión los aspectos sobre los cuales versara el examen propio del recurso de casación.*

En el caso de mérito, la recurrente incumple con lo anterior, esto en virtud que si bien relaciona el artículo 12 constitucional y el 16 de la Ley del Organismo Judicial, no se estima que éste corresponda a la norma ordinaria idónea para la solución de la controversia, en primer lugar, porque esa disposición contiene, en esencia, los mismos supuestos contenidos en la constitucional, es decir, es una norma que regula el debido proceso de forma general; de igual manera ocurre con la denuncia del artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 15 de la Ley del Organismo Judicial, por lo que debió denunciarse una norma ordinaria que fuera aplicable a la materia objeto de litis y en la que encuadraran los hechos. Al no haber formulado su tesis de esta forma, yerro atribuible a la casacionista, esta Cámara se encuentra impedida de subsanar tal deficiencia, ya que esto implicaría dejar de asumir un postura imparcial, por lo que el submotivo, en cuanto a las normas denunciadas, debe desestimarse...”

No obstante la postura jurisprudencial asumida, se aprecia la existencia de otros fallos que son contradictorios con los razonamientos esgrimidos, así se ha sustentado que “... *Si se parte de la premisa que formula la recurrente, no podría considerarse que la Constitución tenga la naturaleza de cuerpo normativo supremo, pues únicamente de esta forma las normas contenidas en ella no podrían ser aplicadas para la solución de la controversia. Por el contrario, toda litis por mandato constitucional debe ser resuelta con aplicación de las normas constitucionales y las ordinarias o de otra naturaleza...*”¹⁷¹.

En esta misma línea pueden apreciarse otros pronunciamientos de la de la Cámara Civil, en el sentido que se invocan disposiciones ordinarias y no se hace mención a disposición constitucionales, y sin embargo, de oficio se entra a realizar un análisis de estas últimas, en virtud del cual se deja de aplicar la normativa ordinaria, así se ha considerado: “... *en el análisis realizado en el párrafo precedente, se determinó que la aplicación del inciso j), atenta contra los principios constitucionales de equidad y justicia tributaria y de no confiscatoriedad tributaria. Ante ese escenario, es incuestionable que el principio de jerarquía constitucional debe prevalecer. En tal virtud, se estima que no obstante el inciso j) del artículo 39 de la Ley ibídem, es posterior en el tiempo, al producir la colisión con un derecho fundamental, debe privilegiarse ese derecho...*”¹⁷².

Se aprecia entonces la existencia de dos posturas opuestas al momento de conocer y resolver controversias derivadas de disposiciones constitucionales, lo cual genera inseguridad jurídica, aspecto éste que será evaluado con posterioridad.

1.2.2.2 Motivo de inconstitucionalidad

El otro motivo que permite verificar la existencia de contravenciones a los principios constitucionales tributarios es el relativo a la inconstitucionalidad, el cual reviste de una naturaleza *sui generis* dentro del ordenamiento procesal guatemalteco, ya que si bien se encuentra contemplado dentro de una de las

¹⁷¹ Expediente número 01002-2013-00139 de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia.

¹⁷² Expedientes números 01002-2012-00264; 01002-2012-00516; 01002-2012-00695; 01002-2013-00175 y 01002-2013-00201.

garantías constitucionales, su sustanciación se encuentra sometida a la normativa procesal ordinaria.

El primer aspecto relevante de este motivo de casación es que su conocimiento deviene obligatorio para el órgano jurisdiccional, es decir, éste no puede obviar entrar a conocerlo so pretexto de no haber cumplido con los requisitos legales y jurisprudenciales, lo que implica que no puede ser rechazado de forma liminar, esto por imperativo legal.

Ahora bien, se podría considerar que el conocimiento obligatorio implica entrar a pronunciarse sobre el fondo de la pretensión ejercitada (la inconstitucionalidad de una disposición normativa ordinaria); lo cual no es así, pues al verificar la tesis que sustenta el motivo relacionado debe estarse a la normativa aplicable a la inconstitucionalidad, en el sentido de expresar en forma razonada y clara los motivos jurídicos en que descansa la impugnación, caso contrario resulta inviable pronunciarse sobre el fondo de la inconstitucionalidad¹⁷³.

Un aspecto problemático lo es el relativo a si es necesario cumplir con efectuar la denuncia de inconstitucionalidad en el procedimiento administrativo, como requisito *sine qua non* para invocarla como motivo del recurso de casación. El artículo 118 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad indica: *“Cuando en casos concretos se aplicaren leyes o reglamentos inconstitucionales en actuaciones administrativas, que por su naturaleza tuvieren validez aparente y no fueren motivo de amparo, el afectado se limitará a señalarlo durante el proceso administrativo correspondiente.*

En estos casos, la inconstitucionalidad deberá plantearse en lo contencioso-administrativo (...)

Sin embargo, también podrá plantearse la inconstitucionalidad en el recurso de casación, en la forma que establece el artículo anterior, si no hubiere sido planteada en lo contencioso-administrativo”. Para el efecto, el artículo anterior al que se hace referencia indica: *“La inconstitucionalidad de una ley podrá plantearse*

¹⁷³ Expedientes números 01002-2010-00420 y 01002-2011-00687 de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia. En este sentido también se ha expresado la Corte de Constitucionalidad en los expedientes de inconstitucionalidades en casos concretos números 1341-2011, 1371-2012 y 1530-2012, si bien esos expedientes no se refieren a la inconstitucionalidad como motivación del recurso de casación, es viable su aplicación.

en casación hasta antes de dictarse sentencia. En este caso, la Corte Suprema de Justicia, agotado el trámite de la inconstitucionalidad y previamente a resolver la casación, se pronunciará sobre la inconstitucionalidad en auto razonado (...)

También podrá plantearse la inconstitucionalidad como motivación del recurso y en este caso es de obligatorio conocimiento”.

De la lectura de los artículos relacionados se aprecia que no existe claridad respecto a cuál de los dos supuestos requiere la denuncia en sede administrativa, o si bien es en ambos. No obstante lo anterior, se estima que únicamente se requerirá cumplir con ese requisito cuando se promueva la inconstitucionalidad dentro del proceso contencioso administrativo o en casación, pero no como motivación de ésta, sino como una cuestión accesorio (acción, excepción o incidente).

La inconstitucionalidad en caso concreto como motivo de casación tiene como finalidad efectuar un examen de la resolución emanada por el órgano jurisdiccional (Tribunal de lo Contencioso Administrativo), a efecto de verificar si alguna de las disposiciones que sirvieron de fundamento para la emisión del fallo es contraria a algún principio constitucional tributario, para emitir tal declaratoria, lo cual conlleva como efecto jurídico omitir la aplicación de aquel precepto y resolver la controversia con la normativa idónea.

1.3. Jurisdicción constitucional

Se ha analizado la existencia de mecanismos procesales que permiten brindarle eficacia a los principios constitucionales tributarios, aunque en sede administrativa y judicial. A continuación procede hacer el examen de dichos mecanismos pero dentro del ámbito de la jurisdicción constitucional, el cual *prima facie* pareciera el más adecuado para discutir respecto a disposiciones constitucionales.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco existen diversas garantías constitucionales que tienen como finalidad el resguardo de los preceptos constitucionales, tanto a los derechos fundamentales (amparo y exhibición personal), como al resto de disposiciones (inconstitucionalidad); aunque esta

clasificación reconocida doctrinariamente no puede ser admitida de forma pacífica en el sistema de control de constitucionalidad guatemalteco, principalmente porque el amparo (que puede promoverse en cualquier ámbito) ha sido empleado para resguardar cualquier disposición constitucional, sin que necesariamente ésta corresponda a un derecho fundamental, aspecto que resulta problemático, como se verá con posterioridad.

1.3.1. Amparo

Esta garantía constitucional surgió desde sus inicios con la finalidad de proteger los derechos humanos o fundamentales¹⁷⁴, es así como muchos ordenamientos jurídicos son claros al delimitar este mecanismo para la salvaguarda de los derechos relacionados, de hecho generalmente las Constituciones suelen indicar con precisión las disposiciones que deben considerarse como reguladoras de derechos fundamentales¹⁷⁵. En el caso de Guatemala acontece una situación particular, la Constitución en su Título II se refiere a los derechos humanos (artículos 3 al 139), pero abarca tanto derechos individuales, sociales, culturales, entre otros que no corresponden siquiera a derechos, como lo es el relativo a las universidades, a los entes rectores del deporte, etc.

Así se encuentra la primera dificultad para definir con precisión cuáles serán considerados los derechos humanos regulados por la Constitución guatemalteca, ya que pese a encontrarse contenidos en un mismo apartado, en éste se contemplan una serie de disposiciones que distan sustancialmente de tener el carácter de derechos fundamentales (principios).

¹⁷⁴ Como bien los señalan Héctor Fix-Zamudio y Eduardo Ferrer Mac-Gregor “*El derecho de amparo, en su concepción histórica contemporánea como garantía constitucional para la protección de los derechos fundamentales...*”. FIX-ZAMUDIO, Héctor. y FERRER MAC-GREGOR, Eduardo. En: (coordinadores). *El Derecho de Amparo en el Mundo*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa y Fundación Konrad Adenauer, 2006, p. XIX.

¹⁷⁵ Así por ejemplo, el artículo 41 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional claramente expone: “*Los derechos y libertades reconocidos en los artículos catorce a veintinueve de la Constitución serán susceptibles de amparo constitucional, en los casos y formas que esta Ley establece...*”. Por lo que al revisar el texto constitucional se aprecia que los artículos relacionados corresponden al capítulo segundo relativo a los derechos y libertades. De igual forma la Constitución alemana (Ley Fundamental para la República Federal Alemana de 1949) en su capítulo primero (artículos 1 al 19) contiene los derechos fundamentales.

El segundo problema lo encontramos también en el texto constitucional, específicamente la disposición que conceptualiza el amparo, es decir, el artículo 265, en el que se señala la procedencia de esa garantía para proteger a las personas de las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurarlos, hasta aquí no se delimita que se refiera a los derechos humanos, aunque podría deducirse; sin embargo, con posterioridad ese precepto indica que el amparo procede contra la amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

Se aprecia entonces que el amparo en Guatemala posee una esfera extensa, contrario a otros ordenamientos, ya que no servirá de garantía únicamente para los derechos humanos, sino para cualquier derecho previsto en la Constitución y las leyes, al menos de lo regulado por el precepto ya relacionado. Aunque la Corte de Constitucionalidad guatemalteca ha entrado a pronunciarse, vía amparo, sobre la mayor parte de las disposiciones constitucionales, lo que evidencia que el amparo se ha desvirtuado respecto a su naturaleza.

Es precisamente lo anterior, lo que viabiliza entrar a pronunciarse sobre los principios constitucionales tributarios, aunque tal vez no de forma tan directa como las otras garantías, a las que se hará relación con posterioridad. La Constitución prevé que no hay ámbito que no sea susceptible de amparo, es decir, no hay materia sobre la cual no pueda pronunciarse, lo que hace viable el denominado amparo judicial, que se promueve contra las resoluciones dictadas por los órganos jurisdiccionales.

Para la procedencia del amparo se requiere la observancia de determinados presupuestos de procedencia, uno de ellos es el de definitividad, que implica que la resolución contra la que se promueva tendrá que ser aquella que no admita recursos o procedimientos ordinarios. Es así como en materia judicial, más propiamente administrativa, el amparo deviene procedente contra la sentencia dictada en casación por la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, por esta razón se indicaba que de forma indirecta era viable promover la discusión de principios constitucionales tributarios.

1.3.2. Control de constitucionalidad de leyes en Guatemala

En el ordenamiento jurídico guatemalteco se utiliza un sistema de control de constitucionalidad mixto, en el sentido que se contempla tanto el sistema concentrado, como el difuso, por lo que es procedente analizar cada uno de éstos, a efecto de determinar cómo funcionan e interactúan entre sí, así como los efectos jurídicos de la procedencia de cada uno de ellos.

1.3.2.1 Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos

El artículo 266 de la Constitución guatemalteca regula, como una de las garantías constitucionales, la inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos, para el efecto se indica que se puede promover la referida inconstitucionalidad dentro de cualquier proceso y en cualquier instancia, dicha garantía se puede plantear como acción, excepción o incidente¹⁷⁶.

El contenido de la disposición constitucional citada es desarrollado por la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, específicamente en el Título cuatro, Capítulos dos, tres y cuatro. Uno de los primeros aspectos que conviene aclarar es que dicha inconstitucionalidad únicamente puede ser promovida por alguna de las partes dentro del proceso, por lo que la legitimación activa se encuentra limitada.

En este sentido, no puede obviarse la forma en qué puede ser interpuesta, pues la ley prevé que sea como acción, excepción o incidente; esto guarda relación con lo relativo a la legitimación, ya que si se ejercita dicha garantía como excepción se entiende que únicamente puede promoverla la contraparte dentro del proceso, por lo que la parte actora carecerá de legitimación para presentarla. En lo relativo a su presentación como incidente, éste puede ser ejercitado por cualquiera de las partes.

¹⁷⁶ En otros ordenamientos jurídicos existen otras garantías que pudieran tener cierta semejanza, aunque poseen caracteres diferentes, así por ejemplo en España se contempla la cuestión de inconstitucionalidad, prevista en el artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, la diferencia sustancial radica en que la misma únicamente puede ser solicitada por el órgano jurisdiccional (no así por las partes procesales), aunado a que su conocimiento y resolución corresponde a aquel Tribunal y no al que conoce del proceso.

La materia administrativa tributaria es la que permite viabilizar de mejor forma la procedencia de la inconstitucionalidad como acción, en virtud que la administración pública no está facultada para resolver dicha garantía, por ende, luego de denunciada en dicha sede, debe promoverse ante el órgano jurisdiccional correspondiente (Tribunal de lo Contencioso Administrativo), con el efecto que la resolución administrativa sea inexecutable¹⁷⁷, ya que no podría declararse su inaplicabilidad, al no existir un proceso judicial¹⁷⁸; en este caso, la acción de inconstitucionalidad debe interponerse dentro de los treinta días siguientes en que causó estado la resolución¹⁷⁹, debiendo haberse hecho relación a la inconstitucionalidad dentro del procedimiento administrativo¹⁸⁰.

Así la inconstitucionalidad en caso concreto puede interponerse como se ha visto ante cualquier órgano jurisdiccional que conozca de un proceso¹⁸¹, en cualquier instancia, incluso en casación. La tramitación de la inconstitucionalidad como excepción o incidente es la misma, al tenor de lo contemplado en el artículo

¹⁷⁷ En este sentido se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad en los expedientes 2880-2007, 2920-2008 y 1679-2009, en los que ha sostenido que “... *De ahí que ante una acción declarativa planteada con el objeto de determinar, en un caso en particular, una vez determinada la concurrencia de tal vicio, la pretensión de inconstitucionalidad indirecta instada por medio de dicha acción, debe acogerse, por tal razón la resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (...) deviene inexecutable...*”.

¹⁷⁸ Si bien el artículo 116 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad señala que el efecto de la declaratoria con lugar de la inconstitucionalidad en caso concreto conlleva la inaplicabilidad de la norma ordinaria cuestionada, esto resulta inviable cuando se ejercita la inconstitucionalidad como única pretensión o como acción, pues no existe un proceso dentro del cual se ordenara dejar de aplicar la disposición declarada inconstitucional.

¹⁷⁹ De conformidad con lo previsto en el artículo 118 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, aunque debe entenderse que la resolución corresponde a la última que es dictada dentro del procedimiento administrativo, es decir, la que resuelve el recurso de revocatoria o reposición.

¹⁸⁰ Como ya se hizo relación previamente, se requiere el señalamiento de inconstitucionalidad en sede administrativa, a efecto de viabilizar la procedencia de la inconstitucionalidad en caso concreto, sin importar si aquella se promueve como acción excepción o incidente, así se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad en el expediente 383-2013; así como en el 2099-2005, en el que consideró: “*Al proceder al análisis correspondiente de las actuaciones obrantes en el expediente administrativo que motivó el planteamiento de la presente acción, esta Corte advierte que en el presente caso, la postulante de la inconstitucionalidad, incumplió con el presupuesto procesal anteriormente indicado, ya que en ninguno de los escritos presentados con ocasión de la tramitación del referido expediente, hizo pronunciamiento alguno al respecto...*”.

¹⁸¹ A excepción de los Juzgados de Paz quienes por mandato legal se encuentran impedidos de conocer y resolver esta garantía constitucional, como lo determina el artículo 120 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que se concatena con los artículos 11 al 14 de esa ley, que determinan la competencia de los órganos jurisdiccionales para conocer las garantías constitucionales.

124 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, salvo cuando es promovida como acción, ya que en este caso existe la posibilidad de celebrar vista pública (artículo 121 de la Ley relacionada).

Cabe hacer mención que contra el auto que resuelva la inconstitucionalidad promovida procede el recurso de apelación, a efecto sea revisado por la Corte de Constitucionalidad.

Uno de los requisitos esenciales de la inconstitucionalidad en caso concreto, como también acontece con la general, es la expresión en forma razonada y clara de los motivos jurídicos que la fundamentan, caso contrario no se entra pronunciar sobre el fondo de la pretensión, este yerro suele uno de los que más se observan en la interposición de esta garantía, pues en el año 2008 se determinó que el 21% de las resoluciones desfavorables obedecían a esta causal¹⁸².

Se aprecia que esta garantía constituye un mecanismo procesal idóneo para hacer valer los principios constitucionales tributarios, precisamente porque éstos se encuentran contenidos en disposiciones constitucionales, aunque el principal problema radica en la existencia de varias variantes para hacer valer esta garantía, pero este aspecto será analizado con posterioridad.

1.3.2.2. Inconstitucionalidad de las leyes de carácter general

El último mecanismo procesal que se analizará es el de la inconstitucionalidad de carácter general, mismo que corresponde al sistema de control de constitucionalidad concentrado (kelseniano), y que tiene por objeto la expulsión del ordenamiento jurídico de la disposición normativa inferior que contraviene algún precepto constitucional.

El artículo 267 de la Constitución contempla la procedencia de la inconstitucionalidad en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general. Así esta garantía opera no únicamente en contra de leyes emitidas por el

¹⁸² SALGUERO SALVADOR, Set Giovanni. *El control de constitucionalidad de las normas jurídicas*. Guatemala: Corte de Constitucionalidad, 2010, p. 59.

Legislativo, sino que también contra otro cuerpo normativo que tenga el carácter de general.

Un aspecto característico del ordenamiento jurídico guatemalteco es la legitimación para la interposición de este tipo de inconstitucionalidad, ya que de conformidad con el artículo 134 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, quienes se encuentran legitimados son: la Junta Directiva del Colegio de Abogados (a través de su presidente), el Ministerio Público, el Procurador de los Derechos Humanos (que afecten intereses de su competencia) y cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos. De los sujetos se aprecia que existe acción popular, ya que cualquier persona puede interponer esa garantía constitucional, el único requisito es la cantidad de abogados que deben de auxiliarla¹⁸³.

Otro de los aspectos característicos de esta inconstitucionalidad es la posibilidad de decretar la suspensión provisional de la disposición cuestionada (cabe indicar que esta garantía es conocida únicamente por la Corte de Constitucionalidad), conforme el artículo 138 de la Ley ya relacionada. La suspensión conlleva dejar sin efecto de forma temporal el precepto considerado inconstitucional, a efecto que a partir del día de su publicación en el Diario Oficial, hasta que se dicte sentencia.

El artículo 140 de la Ley tantas veces referida contempla cuáles son los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad, el principal es dejar sin vigencia la disposición, por lo que la misma ya no integrará el ordenamiento jurídico interno, esto a partir del día siguiente de la publicación del fallo en el Diario Oficial, salvo que se haya decretado la suspensión provisional, ya que en este caso los efectos se retrotraen al momento de la publicación de aquella¹⁸⁴.

¹⁸³ En otros ordenamientos la inconstitucionalidad se encuentra limitada a determinados funcionarios públicos, pero no se prevé la posibilidad que cualquier persona pueda instarla, por ejemplo en la legislación española, en el artículo 32 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se establece quiénes pueden promover el recurso de inconstitucionalidad, siendo éstos: el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta diputados o cincuenta senadores. En este mismo sentido la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 105.

¹⁸⁴ Se aprecia que los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad, así como los de la suspensión provisional, tienen naturaleza *ex nunc*, pues la invalidez de la disposición normativa acontece desde que se efectúa la declaratoria correspondiente hacia el futuro, pero no hacía atrás (al momento de la emisión de aquella disposición), pues dicho efectos son *ex tunc*.

De hecho, esta garantía es la que más se emplea para invocar los principios constitucionales tributarios con la finalidad de declarar inconstitucionales las disposiciones tributarias que se emiten. Un claro ejemplo de lo anterior se aprecia con la emisión de la Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012 del Congreso de la República)¹⁸⁵, contra la cual desde su publicación, en febrero del dos mil doce, se han interpuesto por lo menos diez inconstitucionalidades generales, al menos de éstas ya existen pronunciamientos¹⁸⁶; es así como al entrar en vigencia alguna normativa en materia tributaria suelen interponerse varias inconstitucionalidades contra aquella, por ejemplo la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias¹⁸⁷; Ley del Impuesto de Solidaridad¹⁸⁸; Ley del Impuesto específico a la distribución de cemento¹⁸⁹; Ley del Impuesto específico sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas y alcoholes para fines industriales¹⁹⁰; Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz¹⁹¹; entre otras.

Se aprecia entonces la relevancia que revisten los principios constitucionales tributarios para fundamentar la inconstitucionalidad de leyes en materia tributaria, por lo que este mecanismo constituye uno de los más funcionales para lograr la primacía de aquellos.

Luego de haber analizado, en este capítulo, lo relativo a los mecanismos para lograr la aplicación de los principios relacionados, es pertinente efectuar un

¹⁸⁵ Esta ley tuvo por objeto reformar otras leyes impositivas, como la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley Sobre Productos Financieros (que fueron derogadas); la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel sellado especial para protocolos y el Impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres (reformó determinados artículos); y creó la Ley Aduanera Nacional (derogada y sustituida por el Decreto 14-2013 del Congreso de la República).

¹⁸⁶ Estos expedientes se encuentran identificados con los números 2115-2012, 2849-2012, 2959-2012, 3810-2012, 5437-2012, 7-2013, 91-2013, 208-2013, 291-2013 y 323-2013 de la Corte de Constitucionalidad.

¹⁸⁷ Expedientes 1766-2001 y 181-2002 de la Corte de Constitucionalidad, en los que se declaró la inconstitucionalidad parcial de los artículos 3, segundo párrafo, 7, 9 y 15.

¹⁸⁸ Expedientes 4827-2009 y 3093-2012 (declaradas sin lugar) de la Corte de Constitucionalidad.

¹⁸⁹ Expedientes 1716-2007 y 145-2011 (declaradas sin lugar) de la Corte de Constitucionalidad.

¹⁹⁰ Expedientes 456-2002 (declarada sin lugar) y 641-2003 (declarada con lugar) de la Corte de Constitucionalidad.

¹⁹¹ Expedientes 1439-2004 y 1717-2004 (declaradas sin lugar) de la Corte de Constitucionalidad.

examen respecto a éstos, para así determinar si la existencia de todos aquellos resulta útil para resguardarlos efectivamente.

CAPÍTULO IV

CONFLICTOS DE LOS MECANISMOS DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

El capítulo anterior abordó lo relativo a los diversos mecanismos previstos por el ordenamiento jurídico guatemalteco y que tienen por objeto garantizar la efectiva aplicación de los principios constitucionales tributarios, tanto en casos concretos como de forma general y abstracta.

Al examinar cada uno de aquellos se logra determinar que existen varios mecanismos, de la más variada naturaleza que viabilizan la aplicación de los principios constitucionales tributarios; ahora corresponde efectuar un análisis relativo a si la existencia de todos aquellos mecanismos resulta idónea con los objetivos que buscan perseguir, o si por el contrario, esta situación conlleva, de forma indirecta, a evitar la consecución de aquellos fines.

A efecto de lograr establecer lo anterior, es necesario efectuar un examen respecto a situaciones concretas que acontecen en la práctica, lo que permitirá buscar las causas que la originan y así poder determinar con mayor certeza los motivos por los cuales acontecen, pero más importante la forma de subsanar las posibles deficiencias existentes.

1. Existencia de un sistema de control de constitucionalidad mixto

Los sistemas de control de constitucionalidad fueron desarrollados en atención a las particulares necesidades y tradiciones jurídicas de los Estados, donde se originaron. Así puede observarse en primer término, como en los Estados Unidos de América, cuya tradición jurídica correspondía a la inglesa, aunque en lo relativo al control de constitucionalidad de las disposiciones jurídicas existía una postura divergente¹⁹².

¹⁹² En virtud de la tradición parlamentaria existencia en Inglaterra, aunque el único antecedente puede encontrarse en los fallos emitidos por el Juez Coke, particularmente en el denominado *Bonham's Case*, sin que éste sea el único en el cual se consideró que los jueces tenían la facultad para declarar inválidos los actos emitidos por el Parlamento. FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco. *La Justicia Constitucional: Una visión de derecho comparado...* Op. cit., pp.62 y ss.

Aunque cabe señalar respecto al control de constitucionalidad de las normas que: «... lo que no tuvo frutos en la metrópoli provocó en cambio intensa adhesión en las colonias. Los norteamericanos, del otro lado del océano, emplearon entusiastamente desde un comienzo los principios del judicial review elaborado por Coke»¹⁹³.

Es así como las Colonias inglesas de Norteamérica se vieron influenciadas en el plano ideológico y judicial por las ideas de Coke (en el famoso *Bonham's Case*) y Locke¹⁹⁴, principalmente en lo relacionado al valor normativo superior de la Constitución (es más propio indicar *common law*, o bien, *fundamental law*)¹⁹⁵. De ahí que con posterioridad el control de constitucionalidad se fue perfeccionando, ya no únicamente en la Colonias, sino que después de la independencia, también en la Suprema Corte¹⁹⁶.

Este sistema de control de constitucionalidad reviste determinadas características, a efectos de la presente investigación únicamente se hará mención a algunas de ellas. El primero radica en la facultad que le confiere la Constitución a los órganos jurisdiccionales (sin que existe un único ente facultado para efectuar el control de constitucionalidad) para pronunciarse sobre la preeminencia de las disposiciones constitucionales¹⁹⁷.

De igual forma, el control de constitucionalidad se lleva a cabo dentro de un caso concreto que se encuentra sometido a conocimiento de los órganos

¹⁹³ BIANCHI, Alberto. *Control de constitucionalidad. Tomo 1. Génesis del control. Legitimidad de los jueces. Dimensión política. El caso judicial*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2002, p. 71.

¹⁹⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma y el tribunal constitucional*. Op. cit., p. 57.

¹⁹⁵ Fernández Segado comenta respecto a esto, lo siguiente “Si entre jueces y abogados, e incluso entre amplios sectores de la población de las Colonias, había arraigado la idea de primacía de un Derecho fundamental, también puede considerarse ampliamente difundida y aceptada la dimanante lógica de esa premisa: la doctrina de la judicial review”. FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco. *La Justicia Constitucional: Una visión de derecho comparado*.... Op. cit., p. 71.

¹⁹⁶ El perfeccionamiento del control de constitucionalidad (*judicial review*) acontece con la emisión del fallo *Marbury v. Madison*, sobre esta sentencia puede consultarse. CARBONELL, Miguel. “Marbury versus Madison: en los orígenes de la supremacía constitucional y el control de constitucionalidad”. En: FERRER MAC-GREGOR (Dir.). *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*. 2005, número 4, México, pp. 289-300.

¹⁹⁷ Esta facultad se deriva de la denominada *supremacy clause* en el caso estadounidense; lo mismo acontece en la Constitución de Guatemala que prevé en su artículo 203, dentro de la facultad jurisdiccional, la de resolver en atención, en primer lugar, a la Constitución y luego al resto de leyes de la República.

jurisdiccionales, por lo que fuera de aquel resulta inviable pretender lograr un pronunciamiento relativo a la inconstitucionalidad de alguna disposición normativa. La consecuencia lógica de esto es que los efectos jurídicos de ese pronunciamiento se circunscriban al caso concreto¹⁹⁸, con la dificultad de establecer si el pronunciamiento debe efectuarse en abstracto o debe tomar en consideración los aspectos fácticos de la situación concreta¹⁹⁹.

De lo expuesto hasta acá se aprecia que el ordenamiento guatemalteco contempla la existencia del control difuso de constitucionalidad, con ciertos elementos particulares. Pero también se contempla y regula el control concentrado, a través de un órgano con jurisdicción privativa (Corte de Constitucionalidad), como lo estipula el artículo 268 de la Constitución, que indica: “*La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional...*”.

Dentro de las funciones conferidas a dicho órgano, que se encuentran previstas en el artículo 272 de la Constitución y 163 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, destacan la de conocer en única instancia de las inconstitucionalidades generales, conocer en apelación las inconstitucionalidades en casos concretos, así como de sentencias de amparo, realizar un control previo de constitucionalidad, compilar la doctrina y principios constitucionales que se vayan sentando con motivo de las resoluciones de amparo y de inconstitucionalidad de las leyes, entre otras.

¹⁹⁸ Este aspecto resulta en uno de los aspectos conflictivos de la *judicial review*, al existir dos posturas, en el sentido que si la disposición es inconstitucional implica que aquella lo fue desde un inicio (una suerte de nulidad) por lo que no puede ser aplicada en otros casos; o bien, que aquella declaratoria debe referirse únicamente al caso concreto, sin que sus efectos puedan ser *erga omnes*. En este sentido, la Suprema Corte de los Estados Unidos de América ha aplicado ambos criterios, en diferentes épocas; aunque en la doctrina y en algunos fallos se ha sostenido una postura dual, en el sentido que en algunos casos al declararse la inconstitucionalidad de un precepto éste no deberá emplearse en otros casos, o en atención a las circunstancias concretas deberá aplicarse en unos sí y en otros no. BIANCHI, Alberto. Op. cit., pp. 346-348.

¹⁹⁹ En el caso de Guatemala se concibe la inconstitucionalidad en caso concreto (sistema difuso) como un examen de constitucionalidad abstracto, pues no se toman en consideración las particulares circunstancias de cada caso, sino que el examen se efectúa de forma abstracta (como ocurre con la inconstitucionalidad general), en este sentido se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad, entre otros, en los expedientes 675-2012, 1530-2012 y 671-2013, en los que ha señalado: “... *no es procedente realizar el análisis de constitucionalidad o no de una norma con apoyo en situaciones fácticas, sino que debe realizarse como resultado de la confrontación jurídica de normas de jerarquía inferior con la Constitución...*”.

El control abstracto y general de las leyes se efectúa bajo el modelo concentrado utilizado por la mayoría de Estados, cuyas características son el conocimiento por parte de un único órgano (Tribunal Constitucional), un procedimiento específico, examen abstracto de constitucionalidad, efectos *erga omnes*, expulsión de la norma declarada inconstitucional del ordenamiento jurídico²⁰⁰, entre otros.

Así se aprecia que las características de ambos sistemas son contrapuestas, pese a lo anterior, en nuestro ordenamiento se encuentran reguladas y deben coexistir de forma armónica, o al menos deberían hacerlo, pues al ser viable la impugnación de las resoluciones en materia constitucional, se entendería que siempre será un único ente el que resolverá las controversias, con lo cual los fallos emitidos deberían ser coherentes entre sí²⁰¹.

No obstante estar estructurado de esta forma el control de constitucionalidad en el sistema jurídico guatemalteco, acontecen diversas dificultades, precisamente por la existencia de diversos mecanismos para lograr la primacía de las disposiciones constitucionales (procesos jurisdiccionales ordinarios y constitucionales -inconstitucionalidad en caso concreto, inconstitucionalidad general y amparo-), por lo que es necesario hacer una mención de los conflictos que surgen.

2. Conflictos entre los mecanismos para la aplicación de los principios constitucionales tributarios

En capítulos anteriores, cuando se abordó lo relativo a los principios constitucionales, y más específicamente a los tributarios, se hizo hincapié en que por su naturaleza, éstos debían ser examinados por todas las autoridades que

²⁰⁰ El artículo 140 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad determina el efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad general, en el que se indica que declarada aquella las disposiciones cuestionadas quedan sin vigencia.

²⁰¹ Esta situación podría influir para considerar que existe un sistema mixto de control de constitucionalidad pero con tendencia hacia el concentrado, no únicamente por lo expuesto, sino porque las controversias judiciales (como se expuso en el capítulo anterior) pueden ser sometidas al control constitucional vía amparo, por lo que el último pronunciamiento sería emitido siempre por la Corte de Constitucionalidad.

conocieran y resolvieran controversias sobre aquella materia, para garantizar así la primacía constitucional, como se encuentra previsto en la Constitución guatemalteca.

Ahora bien, la búsqueda de conciliación entre órganos jurisdiccionales de diversa naturaleza es de por sí compleja (principalmente entre el constitucional y el ordinario)²⁰²; lo anterior asume una mayor dificultad entre los propios órganos jurisdiccionales ordinarios (en atención a la jerarquía existente entre ellos); finalmente, la complicación es mayor cuando a los órganos relacionados se suma la administración pública tributaria. Lo anterior implica la existencia de mecanismos que permiten actuar a cada órgano dentro de su ámbito, pero siempre en observancia de los fallos emitidos por los entes jerárquicamente superiores, lo cual revista en un elemento esencial para brindar unidad y coherencia al sistema.

En el caso de Guatemala, se aprecia que los principios constitucionales tributarios son aplicados sin que exista una armonía entre los diversos mecanismos que ya han sido abordados, defecto éste que no encuentra su génesis en la regulación actual, sino precisamente en la falta de observancia de aquella. Esto queda expuesto en los problemas que a continuación se exponen, los cuales no pretenden ahondar sobre la totalidad de éstos, sino únicamente señalar aquellos más comunes y que permiten establecer cuál es la problemáticas existente en nuestro ordenamiento y cómo evitar que acontezcan aquellos, esto a efecto de garantizar que los principios constitucionales tributarios sean debidamente aplicados y observado.

2.1. La formulación de ajustes por parte de la Administración Tributaria, pese a existir doctrina legal emanada de órganos jurisdiccionales ordinarios y constitucionales

²⁰² CORZO SOSA, Edgar. "Relaciones entre el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial en España". *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. 1993, año 26, número 78. GROTE, Rainer. "Las relaciones entre jurisdicción constitucional y justicia ordinaria en el sistema alemán: tutela contra sentencias". En: FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y ZALDÍVAR LELO DE LARREA, Arturo. *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del Derecho. T. II, Tribunales Constitucionales y Democracia*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2008, pp. 653-672. MONROY GÁLVEZ, Juan. "Poder judicial vs. Tribunal Constitucional". *Ibíd.*, pp. 705-749.

Las autoridades administrativas tributarias tienen la obligación de hacer valer la normativa constitucional que sea aplicable al caso sujeto a su conocimiento, en virtud del principio de supremacía constitucional, que ya ha sido explicado previamente. Por lo que no puede excluirse la posibilidad de aplicación de principios constitucionales tributarios respecto a aquellas autoridades, so pretexto que los únicos encargados de velar por la constitucionalidad de las disposiciones normativas son los órganos jurisdiccionales, pues esto implicaría admitir que la administración pública se encuentra en una esfera ajena a la de la normativa constitucional.

De admitirse lo anterior, se estaría aceptando que la Constitución no reviste el carácter de cuerpo normativo, sino que únicamente contiene preceptos de otra índole, que no son aplicables y que no pueden hacerse valer; como consecuencia de lo anterior, se entendería que dentro del concepto del principio de legalidad (límite del ejercicio de la función pública) no puede incluirse el texto constitucional, por ende, sería válido que los empleados y funcionarios públicos, en ejercicio de sus cargos, no estuvieran sujetos a las disposiciones constitucionales (dentro de las cuales se incluyen los principios informadores del sistema tributario y de los tributos en particular).

No obstante lo expuesto, ha quedado evidenciado que esa situación no es propia del Estado de derecho constitucional en el que se encuentran inmersos la mayor parte de Estados, sino que aquel fenómeno obedece a una situación histórica que ha sido o está siendo superada, pues ese pensamiento es propio de una era previa al constitucionalismo, en donde la Constitución no revestía la característica de cuerpo normativo.

Realizadas las aclaraciones precedentes, conviene analizar la regulación normativa que refuerza los razonamientos expuestos. El Código Tributario contempla algunas de las funciones que le competen a la administración tributaria, estando obligada a dar cumplimiento a las leyes tributarias, lo cual es acorde con lo establecido en el artículo 2 de ese mismo cuerpo legal, que preceptúa como fuente primaria del ordenamiento jurídico tributario las disposiciones

constitucionales. La aplicación e interpretación de las normas tributarias deben llevarse a cabo conforme los principios establecidos en la Constitución (artículo 4).

Así el artículo 98 numeral 12 del Código Tributario (atribuciones de la administración tributaria) determina: “... *Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal*”. Este precepto resulta útil para determinar que la administración tributaria está en la obligación de resolver sus controversias en atención a la doctrina legal emanada de los órganos jurisdiccionales competentes (sin que se haga relación a si es emanada de la justicia ordinaria o constitucional), si bien se hace relación a criterios administrativos, se entiende que éstos son sometidos con posterioridad a procesos judiciales que pueden modificarlos, por lo que debe entenderse que debe estarse a lo resuelto en última instancia²⁰³.

Pese a existir esta obligación por parte de la administración tributaria, al menos en Guatemala, aquella emplea sus criterios administrativos prescindiendo por completo de la doctrina legal que se ha derivado de la Corte de Constitucionalidad y la emitida por la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia. Así es posible que el criterio administrativo implique la aplicación de normativa inconstitucional (en virtud de existir la declaratoria respectiva), pese a tener conocimiento de tal situación, lo que conlleva a confrontar abiertamente con las disposiciones constitucionales en materia tributaria.

²⁰³ Esto se puede apreciar en varias sentencias emitidas por las diversas Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en las que se ha señalado la obligación que tiene la administración tributaria de respetar los criterios jurisdiccionales. Así por ejemplo en el expediente número 01144-2010-00087 de la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo se indicó: “... *esta Sala no quiere dejar de aprovechar la oportunidad, para llamar la atención de la Superintendencia de Administración Tributaria, con respecto al contenido del artículo 98 numeral 12 del Código Tributario se refiere a las facultades y atribuciones de la Administración Tributaria (...) esta Sala ha visto con preocupación, que los criterios sostenidos en varios casos similares, en sentencias firmes emitidas tanto en esta Sala, como en la Sala Segunda y la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, han sido ignorados por la Administración Tributaria, ya que sin tomar en cuenta el principio de economía procesal al cual se refiere el artículo 98 numeral 12 de la ley citada, vuelven a formular ajustes bajos los mismos argumentos, tergiversando de una manera manifiesta las facultades y atribuciones de la administración tributaria. En virtud de tal situación esta Sala (...) compele a la Superintendencia de Administración Tributaria para que cumpla el contenido del artículo 98 numeral 12 del Código Tributario, para que respete los criterios jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares...*”.

Como se expuso con anterioridad, la administración tributaria suele formular ajustes a los contribuyentes utilizando disposiciones normativas idóneas, pero confiriéndoles una interpretación, o bien, un alcance que difiere del establecido previamente, en casos similares, por parte de los órganos jurisdiccionales ordinarios.

A modo de ejemplificar esta situación, se trae a colación uno de los casos más comunes en los que se aprecia la inobservancia de la doctrina legal de la Cámara referida, sin que éste sea el único.

El caso al que se hace referencia tiene relación con la Ley del Tabaco y sus Productos²⁰⁴, específicamente con los artículos 22, 27 y 30 de ese cuerpo normativo, los cuales se refieren al tipo impositivo, la forma de calcular la base imponible del tributo y la forma de pagar dicho tributo.

La entidad contribuyente al momento de importar cigarrillos elaborados por máquina presentó la declaración correspondiente, pero efectuó el pago bajo protesta, al estimar que el cálculo del impuesto contravenía lo establecido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Luego de agotado el procedimiento administrativo correspondiente (mismo que ya fue analizado en otro apartado de la presente investigación), la administración tributaria procedió a dictar la resolución en la que consideró que era improcedente el pago previo bajo protesta del impuesto del tabaco y sus productos, al estimar que en el pago se realizó conforme lo establecido en la ley.

Posteriormente, el contribuyente interpuso recurso de revocatoria, el cual fue conocido por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, que lo declaró improcedente.

²⁰⁴ En contra de esta ley se han promovido dos inconstitucionalidades generales, contenidas en los expedientes números 704-2005 (respecto a los artículos 22, 27 y 30) en el que se alegaba la infracción a los principios tributarios de igualdad, equidad y justicia tributaria; y el expediente 638-2008 (artículo 27) respecto a la existencia de una doble o múltiple tributación. Ambas garantías constitucionales fueron declaradas sin lugar. No obstante lo anterior, dentro del expediente 1183-2009, correspondiente a una inconstitucionalidad de carácter general, se cuestionó el segundo párrafo del artículo 27 (contraviene los principios constitucionales tributarios de doble tributación y el de legalidad), esta garantía fue declarada con lugar al estimar se vulneraba los principios de justicia y equidad tributaria, ya que el sujeto pasivo está facultado para excluir de la base imponible el monto de cualesquiera otros tributos, incluso el del propio impuesto al tabaco y sus productos.

Al haberse declarado sin lugar el recurso administrativo, se habilitó la procedencia del proceso contencioso administrativo, el cual fue instado por el contribuyente (proceso identificado con el número 01013-2010-00204 de la Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo), el cual fue declarado con lugar, en virtud de los siguientes razonamientos: *“...la Superintendencia de Administración Tributaria (...) realiza el procedimiento de la determinación la obligación tributaria, del Impuesto al Tabaco y sus Productos de la siguiente forma: el cuarenta y seis por ciento (46%), que da igual al Impuesto al Tabaco por paquete, más el precio sugerido al público sin Impuesto al Valor Agregado, que origina el precio sugerido al público con Impuesto al Tabaco por la tarifa impositiva del cuarenta y seis por ciento (46%), que es igual al impuesto al tabaco por paquete, dicho procedimiento riñe no solo con el contenido del artículo 22 y 27 de la Ley de Tabacos y sus Productos, sino que también con el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece que no puede existir doble o múltiple tributación, sin embargo no es un problema de la ley del Impuesto de Tabacos y sus Productos (sic), sino de la integración impositiva que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria...”*.

Pese a que como fue expuesto por la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, existían varios fallos dictados por la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, en virtud de los recursos de casación hechos valer, la administración tributaria procedió a interponer recurso de casación²⁰⁵ en contra de la sentencia relacionada, el cual fue declarado sin lugar, para el efecto se consideró: *“La Cámara estima que el hecho de que el artículo cuya contravención se cuestiona [27 de la Ley de Tabaco y sus Productos] no incluya tal disposición expresamente, no implica –como parece sugerir la autoridad tributaria- que tal precio deba incluir el impuesto últimamente mencionado [Impuesto de Tabaco y sus Productos]. El hecho que tal tributo no se deba incluir no revela una omisión en la disposición discutida, en la que no era necesario establecer tal aspecto –que implicaría regular lo obvio-, sino que responde a la misma razón por la que no se*

²⁰⁵ La Superintendencia de Administración Tributaria invocó el motivo de fondo y los submotivos de violación de ley por contravención (artículos 22 y 27 de la Ley de Tabacos y sus Productos) y de interpretación errónea de la ley (30 de la Ley de Tabacos y sus Productos).

incluye el impuesto al valor agregado: incluir el impuesto al tabaco y sus productos daría igualmente a una superposición de tributos, en efecto, del mismo impuesto, lo que es incongruente con el principio de justicia tributaria...”.

De la lectura de las diversas resoluciones que fueron dictadas por los diversos órganos, se aprecia con claridad que desde el procedimiento administrativo se cuestionó el cálculo del impuesto de tabaco y sus productos; no obstante lo anterior, en sede administrativa no se obtuvo un pronunciamiento favorable, por lo que se tuvo que acudir a la vía jurisdiccional para obtener la protección solicitada, al haberse establecido que la forma de cálculo del impuesto contravenía principios constitucionales tributarios.

Posteriormente se promueve por la administración tributaria recurso de casación, en octubre de 2011, pese a que en esa fecha ya existía doctrina legal de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia respecto a la vulneración de los principios constitucionales tributarios en la forma de cálculo del impuesto referido, así se puede apreciar dentro de los expedientes identificados con los números 231-2008, 252-2009, 524-2009, 549-2009 y 567-2009 (se cumple con la existencia de al menos cinco fallos contestes en el mismo sentido)²⁰⁶; aunado a que también existía la declaratoria de inconstitucionalidad general (que por su naturaleza no requiere la existencia de doctrina legal para que el fallo se vuelva vinculante).

Se observa entonces como la administración tributaria asume una postura contraria a reconocer los principios constitucionales tributarios y aplicarlos dentro del procedimiento administrativo, lo cual contraviene la economía procesal, en el sentido que el ajuste puede ser desvanecido en sede administrativo, y no obstante lo anterior, se obliga al contribuyente a acudir a todos los mecanismos previstos en la legislación guatemalteca, para obtener un fallo favorable. Aparte de lo expuesto, en otro apartado se indicarán los problemas que esta actitud conlleva.

²⁰⁶ Pese a dichos pronunciamientos y a la obligación de observar los criterios jurisdiccionales, la administración tributaria continuó formulando los ajustes por los mismos motivos y realizando la misma interpretación de las disposiciones normativas aplicables, lo anterior se evidencia al consultar las sentencias dictadas dentro de los recursos de casación, en donde se aprecia la existencia de más de 50 recursos promovidos en casos similares, donde los contribuyentes eran idénticos, y no fue sino hasta después de mediados de dos mil once, cuando el planteamiento de esos recursos por esas causales deja de promoverse.

2.2. Las actitudes asumidas por las Salas de lo Contencioso Administrativo respecto a la aplicación de los principios constitucionales tributarios

En el caso de la Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo también es factible hacer mención a lo expuesto respecto a la administración tributaria, pues de igual forma se deja de observar y aplicar la doctrina legal tanto de jurisdicción ordinaria como de la constitucional, lo cual resulta contradictorio con algunos de los pronunciamientos emitidos por esos entes, que como se expuso suelen llamar la atención a la Superintendencia de Administración Tributaria por su renuencia a la aplicación de la jurisprudencia emanada de ellos, y pese a esta situación aquellos también incumplen con la observancia de los fallos firmes emitidos por los órganos superiores.

Aunado a lo antes expuesto se aprecia la existencia de otros problemas, como lo es la declaratoria de inconstitucional de determinadas normativas ordinarias sin que el contribuyente haya argüido dicho extremo; también la inaplicación de disposiciones normativas para la resolución del fallo, sin que se haya hecho uso de la inconstitucionalidad en caso concreto; entre otros.

En atención a lo expuesto, es conveniente hacer un análisis de estos fallos que impiden una correcta aplicación de los principios constitucionales tributarios, para lograr una mejor comprensión de éstos.

2.2.1. Inobservancia de la doctrina legal en materia ordinaria y constitucional, o bien, de ambas

Previo a exponer los aspectos propios de esta problemática es conveniente traer a colación las disposiciones legales que hacen de obligatoria observancia la aplicación de la doctrina legal, tanto ordinaria como constitucional. Respecto a la primera, el artículo 627 del Código Procesal Civil y Mercantil (que se aplica supletoriamente) señala: “... *Si se alegare infracción de doctrina legal, deben citarse por lo menos cinco fallos uniformes del Tribunal de Casación que enuncien un mismo criterio, en casos similares, y no interrumpidos por otro en contrario...*”.

Si bien de la lectura de ese artículo no se logra extraer expresamente la obligatoriedad de la doctrina legal, implícitamente si es viable arribar a esa conclusión, ya que si aquella no debiera ser observada hubiera sido irrelevante contemplarla como un supuesto para fundamentar los motivos del recurso de casación. Aunado a lo anterior, la pretensión de no conferirle valor a aquella desvirtúa su naturaleza.

Respecto a la doctrina legal en materia constitucional, debe estarse al contenido del artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que indica: *“La interpretación de las normas de la Constitución y de otras leyes contenidas en las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, sienta doctrina legal que debe respetarse por los tribunales al haber tres fallos contestes de la misma Corte...”*.

La disposición referida debe ser analizada de forma sistemática con otros preceptos que fortalecen la obligatoriedad de la doctrina legal emanada de la Corte de Constitucionalidad, así el artículo 185 de la referida ley determina: *“Las decisiones de la Corte de Constitucionalidad vinculan al poder público y órganos del Estado, y tienen plenos efectos frente a todos”*.

De los preceptos citados se determina, que en materia constitucional, los fallos dictados por la Corte de Constitucionalidad (cuando existe doctrina legal) deben ser observados por todos los órganos del poder público, entre los cuales se encuentran los órganos jurisdiccionales, como lo son las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Lo anterior permite concluir que aquellas se encuentran obligadas, por imperativo legal, a resolver las controversias que sean sometidas a su conocimiento, en observancia de la doctrina legal aplicable.

Pese a lo regulado por el ordenamiento jurídico descrito, existe una constante por parte de los órganos jurisdiccionales de no aplicar la doctrina legal, tanto ordinaria como constitucional, pero no únicamente en lo relativo a sus razonamientos, sino también en cuanto a la resolución de la controversia, ya que generalmente suele fallarse contrario a lo preceptuado por la doctrina legal, como se expondrá a continuación con un ejemplo.

Uno de los casos más recurrentes es la resolución de controversias que se relacionan con ajustes formulados previamente a la declaratoria de inconstitucionalidad general de un precepto normativa, que por los efectos a futuro de aquella, no pueden ser directamente aplicables al caso sometido a su conocimiento, sin que esto implique que puedan dejar de aplicar aquellas disposiciones, pero no con fundamento en la sentencia de inconstitucionalidad.

Así se aprecia en el caso de los ajustes que se formulan respecto a la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias²⁰⁷. Es el caso que la administración tributaria suele formular ajustes respecto a dicho tributo, pues en el período impositivo auditado aquella normativa se encontraba vigente²⁰⁸, en atención a los efectos *ex nunc* de la declaratoria de inconstitucionalidad.

En este caso los contribuyentes suelen agotar el procedimiento administrativo, a efecto de acudir a la vía jurisdiccional (contencioso administrativo), para hacer valer los principios ya relacionados y la incompatibilidad con aquellos de las disposiciones ordinarias aplicables (cabe hacer mención que en la gran mayoría de los procesos no se utiliza la inconstitucionalidad en caso concreto).

Al momento de dictar la sentencia correspondiente es donde suele acontecer el problema que se analiza, pues independientemente de la función jurisdiccional que poseen las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (artículo 203 y 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala) y de la independencia judicial, no puede obviarse que aquellas, como autoridad públicas, se encuentran supeditadas al principio de legalidad, ante lo cual están obligadas a hacer efectivas las disposiciones respecto a la observancia de la doctrina legal.

²⁰⁷ Algunos de los artículos de esa Ley fueron declarados inconstitucionales por la Corte de Constitucionalidad, como se expuso en el capítulo anterior.

²⁰⁸ Como se hacía referencia en el apartado anterior, en estos casos lo idóneo sería, que en atención a los principios constitucionales tributarios, la administración tributaria se abstuviera de formular los ajustes respecto a ese impuestos (al tener conocimiento que con posterioridad serán invalidados); o bien, que el contribuyente hiciera uso de la inconstitucionalidad en caso concreto, presentando la denuncia en sede administrativa para que se tramite como acción, aunque éste último supuesto conlleva una dilación mayor, que afecta al contribuyente.

Las autoridades jurisdiccionales al momento de resolver las controversias respecto al tributo relacionado, suelen fundamentarse en la sentencia de la Corte de Constitucionalidad que declaró la inconstitucionalidad de algunas disposiciones de esa ley, así por ejemplo la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo dentro del expediente 121-2003 consideró: “... *Este Tribunal, ha sostenido el criterio que cuando una ley ha quedado sin efecto por un pronunciamiento de inconstitucionalidad, ningún órgano administrativo, en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria, puede hacer aplicación ultra activa de la ley objeto de la declaratoria; por lo que, en el presente caso, no es jurídicamente posible confirmar un ajuste basado en un fundamento que legalmente no existe (...) ya que en cumplimiento del artículo 204 de la Constitución Política de la República debe respetar el mandato que dicha Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado...*”.

De la lectura los razonamientos se aprecia que el criterio para resolver se aleja de lo previsto en el artículo 140 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en el que claramente se señala que los efectos jurídicos de la declaratoria de inconstitucionalidad empiezan al día siguiente de la publicación del fallo en el Diario Oficial, salvo que exista la suspensión provisional, pues en dicho caso se retrotrae a aquella. Pues caso contrario se estaría desvirtuando la naturaleza de esa garantía constitucional, al equiparar sus efectos a los de una nulidad, en el sentido, que el acto jurídico (en este caso la disposición normativa) no tendría que surtir sus efectos desde su entrada en vigor, o bien, podría equipararse a las consecuencias de la declaratoria derivada del control difuso, como ya se hizo referencia con anterioridad.

Ahora bien, en este sentido se ha pronunciado la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, entre otros, en los expedientes: 336-2007, 456-2008, 502-2008, 111-2009 y 315-2009. Así también la Corte de Constitucionalidad se pronunció respecto a este particular en los expedientes números 2933-2009 (relativo al caso expuesto –Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias-), 1880-2008, 3262-2010 y 2849-2012.

2.2.2. Declaratoria de inconstitucionalidad de una disposición normativa sin hacer uso de la inconstitucionalidad en caso concreto, o bien, la realización de aquel pronunciamiento de oficio

Cuando se abordaba lo relativo al sistema de control de constitucionalidad existente en Guatemala, se hacía referencia al carácter mixto de éste, aspecto que puede ser considerado como beneficioso al brindar mayores mecanismos para la salvaguarda de los principios constitucionales tributarios, pero que también implica, si se carece de los controles necesarios, la existencia de una diversidad de criterios jurisdiccionales no unificados, que redundan en una falta de seguridad y certeza jurídica²⁰⁹ para los ciudadanos, aspecto éste que suele ser cuestionado en el sistema difuso.

Otro elemento que ahonda en la situación conflictual descrita, es la aparente falta de claridad y delimitación para el uso de los mecanismos de aplicación de los principios constitucionales tributarios, al menos en el caso guatemalteco, esto se afirma porque se entiende que el control difuso (*judicial review*) se realiza por parte de todos los órganos jurisdiccionales, dentro de un proceso judicial, en el que se requiere únicamente que uno de los agravios expuestos tenga relación con una norma ordinaria que contravenga a una constitucional, es así como en el fallo que se emite se entran a analizar dichos aspectos, sin que exista un procedimiento especial autónomo.

Ahora bien, qué acontece cuando aquel sistema de control difuso se le adiciona un mecanismo independiente (inconstitucionalidad en caso concreto), que posee un procedimiento propio y que supedita su resolución a la continuación del proceso judicial. La respuesta es la existencia de una yuxtaposición de mecanismos de aplicación de principios constitucionales tributarios, por lo que conviene analizar si aquellos se vuelven excluyentes entre sí, o si debiera primar la utilización de uno de ellos.

²⁰⁹ La Corte de Constitucionalidad respecto a la seguridad jurídica ha manifestado: “*En cuanto a la seguridad jurídica, que establece el artículo relacionado se refiere, concretamente, a la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico, en tal virtud las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes y principalmente la ley fundamental*” (expediente 3350-2008); en este mismo sentido pueden consultarse los expedientes 928-2007 y 3846-2007.

Un ejemplo de lo anterior se encuentra en las sentencias que se fundamentan en el artículo 39 literales b) y j) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República -derogada-). En este caso el artículo referido hace referencia a cuáles son los costos y gastos que no pueden ser objeto de deducción del impuesto relacionado, la controversia se suscita en la posible antinomia existente entre dichas literales, pues en la segunda se hace referencia a que únicamente puede deducirse en concepto de costos y gastos un 97%, y el remanente (3%) se puede trasladar al período siguiente (a efecto de deducirse en éste); por su parte la literal b) relacionada, determina que es improcedente la deducción de aquellos costos y gastos que no correspondan al periodo anual de imposición que se liquida.

En virtud del presente trabajo no se entrará a analizar sobre ese particular, sino que únicamente se hará énfasis en la forma de resolver la controversia mediante la aplicación de principios tributarios constitucionales. En efecto, cabe señalar que al promoverse el proceso contencioso administrativo por los contribuyentes éstos proceden a formular como agravios aspectos relacionados con la interpretación o aplicación de las literales relacionadas, pero al menos en dicha sede jurisdiccional, no se hace referencia a aspectos relativos a inconstitucionalidad de alguna de esas disposiciones.

No obstante lo anterior, el pronunciamiento suele ser el siguiente al momento de resolver la *litis*: “... *Ambos artículos determinan la supremacía de la Constitución sobre todo el ordenamiento legal guatemalteco, y este tribunal no puede dejar de integrar dichas normas [artículos 203 y 175 de la Constitución Política de la República –supremacía constitucional-] al caso concreto (...) cuando se observa este camino para obtener el impuesto sobre la renta por pagar y lo confrontamos con el artículo 39 literal j) de la Ley del Impuesto Sobre la renta (sic), la respuesta es que contradice toda estructura normativa del Impuesto Sobre la Renta es por ello que en base a la jerarquía normativa de la Constitución Política que determina en su artículo 204 que los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado, por lo que esta Sala debe de*

privilegiar a la carta magna (...) esta Sala, es del criterio de que cuando los impuestos alcanzan el patrimonio o capital del contribuyente en forma desmedida superando las tasas impositivas, el mismo se convierte en confiscatorio, ya que en ese sentido la tasa del Impuesto Sobre la Renta como régimen optativo de conformidad con el artículo 72 es del treinta y uno por ciento (31%), y con la aplicación del literal j) del artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se incrementa al no reconocer el tres por ciento (3%) de los costos y gastos del período (...) convirtiéndose el impuesto en esa porción confiscatorio, y por lo tanto contraviene el artículo 41 y el 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que se debe de resolver en esa forma, atendiendo a las normas aplicables al caso concreto (...) esta Sala no tiene más que declarar el mencionado artículo 39 literal j), contrario al artículo 39 literal b), y ante la contradicción, se opta por la aplicación el (sic) segundo de los mencionados en donde se prohíbe los costos y gastos que no correspondan al período anual de imposición que se liquida, por ser una norma menos gravosa, debiendo resolver con lugar la demanda iniciada y de esa forma deberá de resolverse... ”²¹⁰.

Se aprecia como la Sala correspondiente resolvió la controversia conforme a principios constitucionales tributarios, la interrogante surge por la forma como se llevó a cabo la aplicación de aquellos. Como se indicaba hasta que punto resulta viable efectuar un examen de constitucionalidad dentro de un proceso jurisdiccional, cuando las partes en ningún momento han expresado como agravio la vulneración de alguno de los principios referidos, sino que se emite dicho pronunciamiento a efecto de preservar la supremacía constitucional.

Este aspecto resulta conflictivo, pues como se ha indicado previamente, si se parte de la postura de la constitucionalización del ordenamiento jurídico, las normas constitucionales irradian sobre todo aquel; aunado a que dentro de la función jurisdiccional de las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo se encuentra la de ser contralor de la juridicidad del acto o resolución, de lo que se

²¹⁰ Estos razonamientos se encuentran contenidos en la sentencia de fecha veinte de julio de dos mil diez, dictada por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el expediente número 01144-2010-00057. Pero también consta en otros expedientes como por ejemplo el 01144-2010-00126 y el 01144-2012-00019, entre muchos otros.

puede extraer que aquél debe de velar por la prevalencia de los principios constitucionales tributarios, pese a lo anterior, es pertinente observar los aspectos que delimitan dicha facultad a efecto no adquiera carácter de absoluta.

Se parte de la noción que en un proceso o procedimiento son las partes las encargadas de brindar los elementos fácticos y jurídicos que sustenten sus posturas, ya que son éstas las que puedan verse afectadas con el pronunciamiento que se emitan en las diversas resoluciones, motivo por el cual es pertinente estar en observancia al principio de congruencia, en el sentido que el órgano jurisdiccional debe limitarse a dar respuesta a las argumentaciones vertidas por los sujetos, sin excederse de su función²¹¹. Lo anterior no implica limitación alguna hacia aquellos principios, ya que si las partes lo estiman pertinente puedan incluir dentro de sus razonamientos aspectos relativos a compatibilidad de ciertos preceptos ordinarios con los constitucionales, ante lo cual deberá de darse respuesta a aquellos²¹².

Con los razonamientos expuestos se aprecia la obligatoriedad de aplicar los principios constitucionales tributarios para resolver las controversias, siempre y cuando aquellos hayan sido parte de los agravios expuestos por las partes procesales, caso contrario se vulneraría la seguridad jurídica, al carecer de límites

²¹¹ Esta es la razón por la cual parte del artículo 45 de la Ley de lo Contencioso Administrativo fue declarado inconstitucional, específicamente en el apartado que señalaba: “*sin que el tribunal esté limitado por lo expresamente impugnado o el agravio invocado*”, dentro del expediente 159-97 de la Corte de Constitucionalidad, la cual razonó: “... esta Corte estima que las resoluciones dictadas en todo proceso, deben ser congruentes con lo que se discute y en relación directa con lo pedido. En protección de este derecho aplica el principio jurídico *reformatio in pejus*, en virtud del cual, al tribunal no le está permitido conocer ni más ni menos ni cosa distinta de lo que hubiere sido expresamente impugnado en la demanda, y menos aquello que, en su caso, favorezca al administrado. Las características del acto administrativo de presunción *iuris tantum* de legitimidad y de haber sido emitido buscando la tutela de un interés general, citadas anteriormente, hace suponer que todo acto administrativo es dictado de buena fe y dentro del marco de la legalidad. Siendo la Administración la emisora del acto no se justifica que, eventualmente, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo lo califique y que, aún cuando en esa parte sea consentido por el administrado, concluya que es ilegal y que, por ello, debe dejarse sin efecto en aras de proteger los intereses de la Administración. Por consiguiente (...) viola los derechos de petición, de defensa, y al debido proceso, por falta de la necesaria congruencia que debe prevalecer en las decisiones judiciales para que estén dotadas de certeza y seguridad jurídica...”.

²¹² En lo relativo al deber de los órganos jurisdiccionales de aplicar los principios tributarios constitucionales para resolver la controversia puede consultarse el expediente 01002-2013-00139 de la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, que en la actualidad se encuentra en conocimiento de la Corte de Constitucionalidad, ante la promoción de una garantía constitucional de amparo, identificada con el número 1719-2014, a efecto de analizar las consideraciones que se efectúen.

el actuar de los órganos jurisdiccionales. Así también se determina que no es necesario el empleo de la inconstitucionalidad en caso concreto para realizar un examen de constitucionalidad de preceptos ordinarios, aunque sobre el particular se ahondará más adelante.

2.3. Resoluciones emitidas por la Corte Suprema de Justicia, a través de la Cámara Civil, relacionadas con la aplicación de principios constitucionales tributarios

En cuanto al máximo órgano en materia de jurisdicción ordinaria se logra apreciar la existencia de la misma problemática que ya fue abordada al referirse a los órganos jurisdiccionales (Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo), como lo es la inobservancia de la doctrina legal en materia constitucional, la inaplicación de disposiciones normativas por contravenir principios constitucionales tributarios (de oficio); aunado a otra situación que consiste en la inestabilidad en los fallos que se emiten y la falta de un sistema que permita identificar la doctrina legal existente en materia tributaria.

Respecto a los dos primeros problemas que han sido señalados cabe hacer mención que el análisis conceptual es idéntico al efectuado en el apartado anterior, por lo que únicamente se hará referencia a casos concretos en los que se han manifestado aquellos.

Un claro ejemplo que engloba ambos aspectos se aprecia en el ejemplo utilizado previamente, relativo a la inaplicación del artículo 39 literal j) y la aplicación de ese mismo artículo pero en su literal b) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República -derogada-). Como se expuso en su momento, las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo suelen preferir la aplicación de la última literal referida, al estimar que la primera contraviene los principios de seguridad jurídica y el de no confiscación tributaria.

Estas decisiones han sido impugnadas a través del recurso de casación por parte de la administración tributaria, a través de tres submotivos de fondo, siendo éstos: violación por inaplicación del artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad (se citan fallos en inconstitucionalidades en caso

concreto y una general de la Corte de Constitucionalidad); violación por inaplicación del artículo 39 literal b) y aplicación indebida de la literal j) de ese artículo, ambos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República –derogada-).

Respecto al primer submotivo invocado, referente a la inaplicación de la ley de rango constitucional, que hace referencia a la obligatoriedad en la observancia de la doctrina legal emanada de la Corte de Constitucionalidad, la Cámara Civil relacionada, ha indicado “... *Por otra parte, si bien es que de conformidad con la norma ut supra citada, la doctrina legal emanada de la Corte de Constitucionalidad se sienta cuando existen tres fallos contestes de la misma Corte, se estima que ese criterio debe emanar de acciones o procesos distintos a los procedentes de inconstitucionalidades (...) en cuanto a la inconstitucionalidad en caso concreto, es evidente que la expresión ‘caso concreto’ circunscribe el estudio de constitucionalidad a las circunstancias particulares de cada caso específico (...) Por lo tanto, pretender que todos los tribunales fundamenten sus sentencias con el criterio preestablecido en inconstitucionalidad en casos concretos, es ir en contra de la propia naturaleza de esa acción, y tal pronunciamiento alcanzaría algunos efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad de carácter general; además, ese análisis no es en abstracto, sino en concreto, por lo que su declaratoria no puede tener efectos más allá del caso en el que se dicta...*”²¹³.

²¹³ El fallo omite tomar en consideración varios aspectos que resultaban trascendentes, como el artículo 272 literal g. que preceptúa: “... *Compilar la doctrina y principios constitucionales que se vayan sentando con motivo de las resoluciones de amparo y de inconstitucionalidad de leyes...*”. Del precepto referido se determina que la doctrina legal se deriva de los pronunciamientos emitidos en los amparos, así como en las inconstitucionalidades, entendidas estas últimas como en caso concreto, pues como se señaló en el fallo por los efectos jurídicos de la inconstitucionalidad general resulta inviable la doctrina legal, ya que basta con una sentencia. Aunado a lo anterior, se omite apreciar que la doctrina legal se deriva de la interpretación que realizan los máximos órganos jurisdiccionales (ordinario y constitucional), es decir, de la norma jurídica emanada de las disposiciones legales (aspecto éste que ya fue abordado en un capítulo precedente), por lo que las circunstancias concretas no constituyen un óbice que impida el establecimiento de jurisprudencia, pues por el contrario, aquellos elementos son los que permiten determinar la similitud de los casos, como presupuesto de aquella.

De estos razonamientos se aprecia que el criterio sostenido (que en la actualidad constituye doctrina legal) es respecto a la imposibilidad de existencia de jurisprudencia derivada de los fallos de inconstitucionalidades en caso concreto²¹⁴.

Conviene hacer mención en algunos aspectos que resultan relevantes para sostener que la doctrina legal sostenida por dicha Cámara no se ajuste a derecho. El submotivo que se invoca tiene por objeto verificar si la disposición denunciada debía ser aplicada en la resolución de la controversia por parte de la Sala sentenciadora, al contener el supuesto de hecho que concuerda con los hechos acreditados, es decir, lo que debe analizarse es en sí el precepto dejado de aplicar.

En este sentido el examen debe efectuarse respecto al artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, ante lo cual se apreciaría que la doctrina legal constitucional (tres fallos contestes en el mismo sentido) es de obligatoria observancia por parte de los tribunales (cualquier órgano jurisdiccional, ya que no existe limitante alguna respecto a la competencia). Ante lo cual habría que verificar si los fallos expuestos en la tesis pueden ser considerados como doctrina, en caso de ser así, tendría que declararse la procedencia del recurso de casación. Pero no debe confundirse, como acontece en los casos descritos, que el cuestionamiento de una disposición normativa es equivalente a la inaplicación de fallos constitucionales, pues si bien es necesario apreciarlos, esto acontece por la norma jurídica que se deriva del artículo.

Aunado a lo antes expuesto y siempre en relación con ello, las sentencias dictadas en esos recursos de casación inobservan la doctrina legal en materia constitucional (relativo a principios constitucionales tributarios), pese a que existe un mandato legal para aplicarla de forma obligatoria, y es más, se procede a resolver en contravención a la misma (en los submotivos relativos a las literales del artículo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), pues la Cámara Civil no aplica el artículo 39 literal j) de la ley relacionada, al estimar que contraviene los

²¹⁴ Es necesario hacer mención que existen varios fallos emitidos en este sentido pero de forma mayoritaria, ya que consta la existencia de un voto razonado disidente emitido por el Magistrado Vocal I, que sostiene la postura contraria, es decir, la procedencia de ese subcaso, para el efecto pueden observarse las sentencias dictadas dentro de los expedientes 01002-2012-00252, 01002-2012-00585 y 01002-2012-00676.

principios constitucionales tributarios de justicia, equidad y no confiscación tributaria²¹⁵, esto a pesar de existir doctrina legal constitucional en la que se sostiene lo contrario, en el sentido que aquella literal no vulnera ninguno de aquellos principios, lo cual ha sido sostenido en una gran cantidad de fallos en inconstitucionalidad en caso concreto, así como en un planteamiento de inconstitucionalidad general²¹⁶.

Esta situación resulta contradictoria con otros pronunciamiento que han sido emitidos por la misma Cámara Civil, para ejemplo debe estarse a lo manifestado respecto al momento en que empieza a surtir efectos jurídicos la declaratoria de inconstitucionalidad general (que fue analizado previamente); ya que si se siguiera la misma línea de pensamiento, tendría que haberse resuelto la improcedencia de aquellos recursos de casación, pues la tesis también implica el análisis de un fallo en materia constitucional y de sus aspectos fácticos (fecha en que fue publicado y la del ajuste formulado), ante lo cual se está ante el mismo supuesto, pero con diferente respuesta.

También resulta incongruente entrar a pronunciarse sobre la inaplicación de una disposición normativa por contravenir la Constitución, cuando el recurso de casación no versaba sobre ese particular, ante lo cual acontece la situación descrita en el apartado donde se abordó lo relativo a las Salas de lo Contencioso Administrativo.

3. Aspectos a modificar para garantizar la efectividad de los mecanismos para la aplicación de los principios constitucionales tributarios en Guatemala

²¹⁵ Aunque cabe hacer mención que se exponen los argumentos jurídicos y fácticos que sostienen dichos fallos, pero se estima que éstos no brindan la claridad necesaria para justificar aquellos, ya que se indica que se contravienen los principios relacionados, pero en ningún momento se efectúa una conceptualización o delimitación de aquellos, ante lo cual se carece de un parámetro objetivo para determinar la posible vulneración de esos principios, pues si no se indica cuál es su contenido y alcance resulta discrecional señalar que se contraviene aquellos. Este fenómeno no es propio únicamente de dicho órgano jurisdiccional, sino que también se aprecia en los fallos dictados por la Corte de Constitucionalidad, ya que como se señaló en el apartado relativo a los principios constitucionales tributarios, el Tribunal Constitucional guatemalteco ha sido reacio a conferirles un contenido determinado, salvo algunas excepciones (principio de reserva legal y legalidad).

²¹⁶ En este sentido se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad, entre otros, en los expedientes 1370-2012, 1431-2012, 2743-2012 y 3091-2012.

Al haber descrito cuáles eran los mecanismos para aplicar los principios constitucionales tributarios, así como algunos de los problemas más usuales que impiden efectivizar a plenitud aquellos, es pertinente señalar cuáles serían los aspectos que deben modificarse para fortalecer dichos mecanismos.

3.1. Observancia de la doctrina legal y mecanismos para lograrlo

El aspecto que resulta más conflictivo sin duda alguna es la observancia y aplicación de la doctrina legal (jurisprudencia) por parte de los diversos órganos (desde la administración tributaria hasta la propia Corte de Constitucionalidad), ya que no puede obviarse que un sistema jurídico requiere necesariamente la unidad y coherencia, misma que se logra mediante el establecimiento de criterios sostenidos por los máximos órganos jurisdiccionales.

A efecto de lograr la observancia de dicha doctrina el propio ordenamiento jurídico guatemalteco prevé mecanismos que resultan idóneos para tal efecto, pero que no son aplicados, lo cual coadyuva a evitar que aquellos cumplan con sus objetivos; en otras ocasiones, la falta de conocimiento de determinadas instituciones impiden su observancia, al no ser entendidas a plenitud.

El primero elemento que resulta importante aclarar es el alcance de lo que debe entenderse por doctrina legal, y si ésta puede ser entendida como jurisprudencia (término usual que utiliza la doctrina). Los fallos dictados por los órganos superiores (ordinario -Cámara Civil- y constitucional -Corte de Constitucionalidad-) tienen la relevancia de determinar el contenido y alcance de las disposiciones normativas, lo que implica que en aquellos quedan plasmadas las normas jurídicas que se derivan dichas disposiciones²¹⁷, en atención a lo cual de los diversos contenidos que pudieran derivar, será válido aquel que haya emanado del máximo órgano jurisdiccional-

En efecto una resolución consta de una serie de elementos integrantes, los cuales revisten gran relevancia, como lo son la *decisum*, *ratio decidendi* y los *obiter dicta*, por lo que para entender a cabalidad lo que integra la doctrina legal,

²¹⁷ En el Capítulo II de la presente investigación se explicó la distinción existente entre disposición o precepto normativo o jurídico y el de norma jurídica, por lo que debe estarse a lo ahí abordado.

es necesario realizar ciertas acotaciones sobre aquellos elementos. Así la Corte Constitucional de Colombia en su sentencia SU-047/99 indicó: “... Así, siguiente en parte la terminología de los sistemas del Common Law, que es donde más fuerza tiene la regla del ‘staredecisis’, y en donde por ende más se ha desarrollado la reflexión doctrinal en este campo, es posible diferenciar muy esquemáticamente entre la parte resolutive, llamada a veces ‘decisum’, la ‘ratio decidendi’ (razón de la decisión) y los ‘obiter dicta’ (dichos al pasar).

... Así, el decisum es la resolución concreta del caso, esto es, la determinación específica de si el acusado es o no culpable en materia penal, si el demandado debe o no responder en materia civil, si al peticionario el Juez le tutela o no su derecho, si la disposición acusada es o no retirada del ordenamiento, etc. Por su parte, la ratio decidendi es la formulación general, más allá de las particularidades irrelevantes del caso, del principio, regla o razón general que constituyen la base de la decisión judicial específica. Es, si se quiere, el fundamento normativo directo de la parte resolutive. En cambio constituye un mero dictum toda aquella reflexión adelantada por el Juez al motivar su fallo, pero que no es necesario a la decisión, por lo cual son opiniones más o menos incidentales en la argumentación del funcionario.

Ahora bien, estos diversos componentes de una sentencia tienen distinta obligatoriedad en el Common Law. Así, el decisum, una vez que la providencia está en firme, hace tránsito a cosa juzgada y obliga a los partícipes en el proceso. Sin embargo y contrariamente a lo que a veces se piensa, esta parte resolutive no constituye en sí misma el precedente (...) Por ello, en el sistema del Common Law es claro que el precedente vinculante es la ratio decidendi del caso, ya que ese principio abstracto, que fue la base de la decisión, es el que debe ser aplicado por los jueces en otras ocasiones similares (...) Finalmente, los obiter dicta tienen una fuerza persuasiva, que puede ser mayor o menor según el prestigio y jerarquía del tribunal, pero no son vinculantes...”.

De la lectura de la sentencia relacionada, se puede afirmar que la *ratio decidendi*, la argumentación brindada por el juzgador para resolver la controversia, es la que constituye la base para la doctrina legal o jurisprudencia, por lo que el

resto de órganos jurisdiccionales debe observar cuáles fueron las argumentaciones vertidas y corroborar si éstas son aplicables al caso concreto que se juzga²¹⁸, de ser así, debe respetarse la doctrina legal²¹⁹.

Se aprecia entonces que lo relevante es el respeto a la argumentación de los órganos superiores, en el caso guatemalteco, deben existir al menos cinco *ratio decidendi* en fallos contestes (en materia de casación) y tres fallos (en materia constitucional), por lo que al verificar la concurrencia de aquellos los mismos deben ser admitidos y aplicados por los diversos órganos, no únicamente jurisdiccionales, sino también de la administración tributaria.

Ahora bien, lo anterior genera un nuevo problema que ha sido una constante en el ordenamiento jurídico guatemalteco, esto es la determinación para establecer el cumplimiento de los supuestos de existencia de doctrina legal, principalmente el relativo a la existencia de fallos consecutivos, sin que exista alguno en otro sentido que interrumpa aquellos. Esta situación, al menos en materia constitucional, no tendría que ser conflictiva ya que el artículo 163 inciso g) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, prevé como una de las funciones de la Corte de Constitucionalidad la de “*Compilar la doctrina y principios que vaya sentando con motivo de las resoluciones de amparo y de inconstitucionalidad, manteniendo al día el boletín o gaceta jurisprudencial*”.

Pese a la anterior obligación, la Corte relacionada no cumple a cabalidad con la misma, pues si bien en su sitio web o a través de discos compactos, se

²¹⁸ Como bien lo señala Rodríguez Alzate “... la modificación, rectificación y cambio jurisprudencial, aunque se ha dado en las Altas Cortes, su uso es poco frecuente en el diario vivir del estudio de los jueces y magistrados, ya que como regla número uno de partida está la del respecto al precedente...”. RODRÍGUEZ ALZATE, Sergio. “Interpretación constitucional y judicial: Cómo leer sentencias judiciales”. *Prolegómenos – Derechos y Valores*. 2010, número 26, volumen 13, p. 90.

²¹⁹ La Corte Constitucional de Colombia en su sentencia SU-047/99, respecto al respecto de los precedentes indicó: “... todo tribunal, y en especial el Juez constitucional, debe ser consistente con sus decisiones previas, al menos por cuatro razones de gran importancia constitucional. En primer término, por elementales consideraciones de seguridad jurídica y de coherencia del sistema jurídico, pues las normas si se quiere que gobiernen la conducta de los seres humanos, deben tener un significado estable (...) En segundo término, y directamente ligado a lo anterior, esta seguridad jurídica es básica para proteger la libertad ciudadana (...) ya que una variación caprichosa de criterios de interpretación pone en riesgo la libertad individual (...) En tercer término, en virtud del principio de igualdad, puesto que no es justo que casos iguales sean resueltos de manera distinta por un mismo Juez. Y, finalmente, como mecanismo de control de la propia actividad judicial, pues el respecto al precedente impone a los jueces una mínima racionalidad y universalidad, ya que los obliga a decidir el problema que les es planteado de una manera que estarían dispuestos a aceptar en otro caso diferente pero que presente caracteres análogos...”.

recaban los diversos fallos que se emiten, no existe *per se* una compilación de doctrina legal, ya que no hay correlación entre las sentencias y autos plasmados con otros que sigan la misma línea, por lo que le corresponde entonces a cada litigante o juzgador investigar si existe determinado número de fallos, lo cual es viable, pero resulta muy gravoso establecer si existe algún fallo en otro sentido, en el *iter* del primer al último fallo, con lo cual invocar doctrina legal se vuelve una tarea sumamente compleja²²⁰. De igual forma acontece, con la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia, aunque en esta resulta aún más complicado, pues la base de datos no contempla parámetros de búsqueda que permitan agilizar la ubicación de determinados criterios, pese a esto la cantidad de procesos que ingresan y se resuelven anualmente es significativamente inferior a la conocida por el Tribunal Constitucional.

En virtud de esta situación, se estima imprescindible que tanto la Corte de Constitucionalidad como la Cámara Civil, procedan a efectuar una compilación de doctrinas legales (sobre todos los aspectos en los que exista) y que ésta se haga del conocimiento de todos quienes intervienen en los procesos judiciales, con la finalidad de buscar la unidad y coherencia del sistema jurídico, a efecto de brindar certeza y seguridad a la población.

Otro aspecto conflictivo que se ha apreciado es la inobservancia de la doctrina legal (en aquellos casos donde se ha tenido la certeza de su existencia), pues muchos órganos jurisdiccionales y administrativos hacen caso omiso de aquella, ya sea por desconocimiento, o bien, por no compartir los argumentos. En el caso de la materia constitucional, relativo a los principios constitucionales tributarios, la ley contempla el mecanismo para lograr su cumplimiento, para el efecto se hace mención al artículo 45 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que preceptúa: *“La condena en costas será obligatoria cuando se declare procedente el amparo. Podrá exonerarse al responsable, cuando la interposición del amparo se base en la jurisprudencia previamente*

²²⁰ Esta afirmación se fundamenta en que al año ingresan más de 5,000 expedientes nuevos a la Corte de Constitucionalidad, los cuales versan sobre todas las materias, por lo que efectuar un examen de la totalidad de los fallos para establecer la *ratio decidendi* de éstos se torna complejo, aunado a la necesidad de analizar todos los fallos emitidos entre aquellos para verificar si existe alguno en otro sentido, lo cual deviene excesivamente gravoso.

sentada, cuando el derecho aplicable sea de dudosa interpretación y en los casos en que, a juicio del tribunal, se haya actuado con evidente buena fe”.

Pese a lo explícito del contenido de la disposición relacionado, la condena en costas resulta inexistente en la jurisdicción constitucional, principalmente por el criterio sostenido por la Corte de Constitucionalidad de la existencia de la presunción de buena fe en las actuaciones judiciales o administrativas; no obstante, resulta imposible indicar que existe buena fe cuando la autoridad que ha emitido el acto que cuestiona, tiene conocimiento de la existencia de doctrina legal, con lo cual aquella presunción *iuris tantum*, queda desvirtuada, ante lo cual sería procedente la condena en costas. Por el contrario, en materia de casación únicamente se contempla la condena en costas en el supuesto que se declare procedente el recurso de casación por motivo de forma (artículo 631 del Código Procesal Civil y Mercantil), aunque de igual forma esto no acontece en la práctica judicial; aunado a lo anterior, sería necesario adicionar entre los efectos de la casación de fondo la condena en costas a la autoridad que emitió el acto impugnado.

El último aspecto que reviste dificultades en el ordenamiento jurídico guatemalteco es el relativo a la constante variación de los fallos en asuntos similares, es decir, el fenómeno existente no es únicamente el irrespeto de la doctrina legal, sino también el establecimiento de la misma y su observancia por el propio órgano del que se deriva. En efecto, resulta muy complicado que un criterio sea sostenido de forma reiterada a través del tiempo, no digamos al existir un cambio de Magistrados de las Altas Cortes guatemaltecas (5 años), si bien éste ha sido señalado como el principal problema (el cambio constante de Magistrados), esta tesis no se admite pacíficamente, sin que esto implique que pueda ser un elemento relevante, lo anterior porque los fallos contradictorios se suelen emitir con la misma integración de los tribunales, o bien, en algunos casos, Magistrados que sostuvieron un criterio en un determinado momento, varían aquél en otro momento dado (con diferente integración de Corte), de lo que se entiende que ellos no poseen una postura definida, ya que caso contrario, si existe una mayoría

que sostiene un criterio diferente, lo normal sería razonar su voto, para que exista coherencia con su criterio²²¹.

3.2. Uso de los mecanismos de aplicación idóneos

La existencia de un sistema de control de constitucionalidad mixto es uno de los aspectos que también coadyuva a la problemática que acontece para la aplicación de los principios constitucionales tributarios, pues si bien podría considerarse que a mayor cantidad de mecanismos de aplicación, la efectividad de aquellos es proporcional, en la práctica se aprecia una realidad diferente.

Al abordar lo relativo a la doctrina legal se hacía referencia a como ésta es inobservada por los diversos órganos, lo cual se agudiza cuando entes jurisdiccionales y constitucionales están facultados para llevar a cabo el control de constitucionalidad, aunado a la inobservancia de una variante del *stare decisis*²²² (en el caso de los sistemas con tradición continental europea sería la jurisprudencia o doctrina legal) que tendría que existir para evitar resoluciones contradictorias sobre mismas controversias.

A efecto de evitar la concurrencia de esta problemática se estima necesario partir de la naturaleza de los principios constitucionales tributarios, como disposiciones constitucionales, para determinar el mecanismo idóneo para su correcta aplicación. Si se parte de esta postura se entendería que el uso de la inconstitucionalidad en caso concreto es la vía más adecuada para discutir si

²²¹ Este fenómeno es más común en la Corte de Constitucionalidad, ya que por la forma de su integración resulta más viable la posibilidad de la reelección de sus Magistrados, lo cual no acontece con los integrantes de la Corte Suprema de Justicia. Un ejemplo de lo anterior se puede apreciar en el siguiente caso, aunque existen varios, relativo a la posibilidad de entrar a pronunciarse sobre la constitucionalidad de normas comunitarias regionales centroamericanas, en sentido el criterio prevaleciente era la posibilidad de entrar a pronunciarse sobre el fondo así pueden consultarse, entre otros, los expedientes 3845-2007 y 1389-2009 (emitidos por la anterior Corte de Constitucionalidad); no obstante lo anterior, en los expedientes 3215-2011 y 56-2012 se sostiene que no puede entrar a revisarse la constitucionalidad de tratados internacionales (fallos dictados por la actual integración de la Corte de Constitucionalidad); lo relevante es que en todos esos pronunciamientos formaban parte dos magistrados, que han sido reelectos, y que han variado sustancialmente su criterio, sin que exista razonamiento de voto alguno.

²²² Entendida como la doctrina relativa al respecto por las decisiones precedentes, puede ahondarse sobre esta temática en LEGARRE, Santiago. y RIVERA, Julio. "Naturaleza y dimensiones del 'Stare Decisis'". *Revista Chilena de Derecho*. 2006, número 33, volumen 33, pp. 109-124. VILLAMIZAR-PARRA, Miguel Antonio. "¿Stare Decisis o uso selectivo de los antecedentes judiciales?: un análisis del rol de las decisiones judiciales como fuente del derecho internacional". *Revista colombiana de Derecho Internacional*. 2009, número 15, pp. 315-344.

alguna normativa ordinaria contraviene principios constitucionales tributarios, dentro de un proceso que verse sobre la materia tributaria, esto no únicamente por ser el mecanismo previsto constitucionalmente para tal efecto²²³, sino también por otros elementos a los que se hace referencia a continuación.

La inconstitucionalidad en caso concreto en sede administrativa, como se analizó en el apartado correspondiente, requiere de su denuncia en aquella, a efecto que con posterioridad pueda ser presentada como acción ante una Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, dentro de un plazo establecido. La ventaja que presenta es la salvaguarda de ciertos principios que resultan relevantes como lo son la celeridad, concentración y economía procesal, pues para obtener un pronunciamiento respecto a la constitucionalidad o no de las disposiciones normativas se requiere únicamente haber finalizado el procedimiento administrativo y seguir el de la inconstitucionalidad en caso concreto, como acción, que resulta breve comparado con un proceso contencioso administrativo.

Así se aprecia, que para resolver la controversia que guarda relación con los principios constitucionales tributarios resulta más ágil la utilización de aquella garantía constitucional, ya que caso contrario, correspondería seguir el proceso contencioso administrativo y en éste exponer como agravio la vulneración de

²²³ La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado sobre este particular, para el efecto puede consultarse el expediente número 2933-2009, en el que consideró: *“Dado que la postulante intenta, por vía del amparo, denunciar los vicios de inconstitucionalidad de los que, a su parece, adolece la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, cuyas normativas, a su juicio, debía despartarse de su caso concreto, para que no fueran tomadas en cuenta al momento de decidir sobre los ajustes fiscales que la Superintendencia de Administración Tributaria le formulara, dada su carencia de vigencia, tras su expulsión del ordenamiento jurídico guatemalteco por declaratoria expresa de inconstitucionalidad; se tiene que, para tal reproche, como se vio anteriormente, tanto el Magno Texto como la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establecen un mecanismo de defensa distinto, que es aquél mediante el cual los ciudadanos pueden atacar las normativas que, en su caso concreto, resulten inconstitucionales(...)* De esa cuenta, se estima que si la postulante consideraba que las normas reprochadas resultaban inconstitucionales en su caso concreto, debía formular su respectiva denuncia en ese sentido, en sede administrativa, ante la Superintendencia de Administración Tributaria, asimismo en sede judicial, ante la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conoció de su asunto (ya sea como acción, excepción o incidente hasta antes de dictarse sentencia), realizando, para tal efecto, la confrontación jurídica correspondiente entre tales normas de jerarquía inferior con la Constitución, con el objeto de determinar si aquéllas contradecían éstas y, de establecerse tal extremo, declarar su inaplicabilidad al caso concreto...”.

aquellos principios²²⁴; que posteriormente sería impugnado a través del recurso de casación, e incluso podría llegarse a la utilización de la garantía constitucional de amparo (en única instancia). Lo antes descrito implicaría aumentar significativamente el plazo de la resolución de la controversia en varios años, y se obtendría, por lo general, el mismo resultado que si se hubiera empleado la inconstitucionalidad en caso concreto.

Ahora bien, para afirmar categóricamente la primacía de esta postura se estima necesario modificar la doctrina legal de la Corte de Constitucionalidad respecto al examen abstracto que se realiza en la inconstitucionalidad en caso concreto. Lo anterior en atención, a la propia naturaleza de aquellos principios, pues se expuso que la aplicación de los mismos debe estar sujeta a la ponderación, que a su vez conlleva el análisis caso por caso, a efecto de determinar cuando un principio debe primar sobre otro, pero para establecer esta situación deben tomarse en consideración los elementos fácticos inherentes al mismo, ya que resulta inviable pretender la imposición de una teoría general abstracta.

Aunado a lo anterior, los elementos concretos de cada caso son los que permiten determinar si existe vulneración o no de los principios constitucionales tributarios, ya que esa situación especial de cada contribuyente es la que permite realizar el examen comparativo, de lo que se advierte que puedan existir casos similares que se resuelvan de forma diferente (salvo que fuesen procesos donde la totalidad de los aspectos fácticos fueran coincidentes en su totalidad, pues en este supuesto las resoluciones tendrían que ser idénticas), de hecho, esta tendría que ser la regla general y no la excepción.

En caso esa doctrina legal no se modifique, para salvaguardar la equidad y justicia tributaria, el mecanismo idóneo sería el proceso contencioso administrativo, en virtud que éste si viabiliza la resolución de la controversia en atención a los elementos de hecho propios de cada caso concreto; aunque en detrimento de la celeridad en la administración de la justicia en materia tributaria.

²²⁴ Esto podría entenderse como una forma de evadir el cumplimiento de la denuncia de inconstitucionalidad que debe efectuarse en sede administrativa, ya que indirectamente y sin la observancia de ese requisito, se está obteniendo una resolución sobre los mismos puntos.

CONCLUSIONES

1. Los principios constitucionales tributarios, al encontrarse reconocidos dentro de los diversos textos constitucionales de los Estados, adquieren las características de toda disposición constitucional, por lo que son directamente aplicables por todas las autoridades estatales, independientemente de si son administrativas o judiciales.
2. Los principios constitucionales tributarios se encuentran estructurados de forma abstracta, por lo que su contenido y alcance debe ser establecidos por el órgano competente, que debe brindar los elementos delimitadores de aquellos, que servirán para su aplicación a los casos concretos.
3. La existencia de varios principios constitucionales tributarios no conlleva que aquellos deban ser analizados de forma aislada, pues sus contenidos y alcances, generalmente, suelen interrelacionarse y estar conectados entre sí, por lo que su mejor comprensión se origina de un análisis global de dichos principios.
4. La aplicación de los principios constitucionales tributarios debe enfocarse a cada caso concreto en relación con el tributo objeto de examen, salvo cuando se invoque el justicia tributaria, pues en este supuesto debe examinarse la totalidad del sistema tributario y no cada tributo de forma aislada, pues para este supuesto es suficiente la aplicación del resto de principios.
5. Los mecanismos para la aplicación de los principios constitucionales tributarios en Guatemala se encuentran establecidos dentro del procedimiento administrativo tributario, la jurisdicción ordinaria y la jurisdicción constitucional.
6. El ordenamiento jurídico guatemalteco prevé la existencia de diversos mecanismos que permiten la aplicación de los principios constitucionales tributarios, lo cual implica que sean varios los órganos encargados de conferirle el contenido a aquellos principios, sin que exista unificación de

criterios, esto trae como consecuencia la solución de controversias de forma contradictoria.

7. La regulación de los mecanismos de aplicación de los principios constitucionales tributarios en Guatemala presenta determinadas deficiencias, aunque la mayor de éstas se encuentra en la falta de observancia de la doctrina legal emanada de la Corte de Constitucionalidad sobre aquellos principios, por parte de los diversos órganos administrativos y jurisdiccionales.
8. La inexistencia de una cultura jurídica que respete los precedentes y doctrinas legales emanadas por los máximos órganos jurisdiccionales ordinarios y constitucionales, conlleva la necesidad de aplicar, o bien, implementar mecanismos coercitivos que permitan la observancia de aquellos.
9. El mecanismo más idóneo para lograr la adecuada aplicación de los principios constitucionales tributarios es la inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos, debido a su tramitación más sencilla y ágil, así como a la posibilidad que su interposición pueda llevarse a cabo luego de concluir la vía administrativa.

BIBLIOGRAFÍA

- ABRAMOVICH, Victor y COURTIS, Christian.: “Hacia la exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales. Estándares internacionales y criterios de aplicación ante los tribunales locales”. *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales*. Argentina: Editores del Puerto, 1997.
- AGULLÓ AGÜERO, Antonia. “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*. 1982, número 36.
- ALEXY, Robert. “Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad”. En: Ferrer Mac Gregor, Eduardo (dir.). *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*. 2009, número 11.
- ALEXY, Robert. “Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales”. *Revista Española de Derecho Constitucional*. 2002, Año 22, número 66.
- ALEXY, Robert. “La fórmula del peso”. Traductor Carlos Bernal Pulido. En: CARBONELL, Miguel. *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- ALISTE SANTOS, Tomás. *La motivación de las resoluciones judiciales*. Madrid: Marcial Pons 2011.
- ARAGUÀS GALCERÀ, Irene. “El principio de no confiscatoriedad en la Constitución española”. *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. 2010, número 3.
- ARAÚJO FALÇAO, Amílcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Traductor Carlos M. Giuliani Fonrouge. Buenos Aires: Depalma, 1964.
- BALAGUER CALLEJÓN, Francisco. *Fuentes del Derecho. Ordenamiento general del Estado y ordenamientos autonómicos*. Vol. II. Madrid: Tecnos, 1992.
- BAZAN, Victor. “Los derechos económicos, sociales y culturales en acción: sus perspectivas protectorias en los ámbitos interno e interamericano”. *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*. 2005, Tomo II, pp. 547-584.

BENDA, Ernst.: “El Estado social de derecho”, En: BENDA, Ernst et al. (editores). *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid, Marcial Pons, 1996.

BERNAL PULIDO, Carlos. “La racionalidad de la ponderación”. En: CARBONELL, Miguel. *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.

BIANCHI, Alberto. *Control de constitucionalidad. Tomo 1. Génesis del control. Legitimidad de los jueces. Dimensión política. El caso judicial*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2002.

BIDART CAMPOS, Germán: “La estructura tridimensional del Estado”. *Revista de estudios políticos*. 1996, número 149.

BOBBIO, Norberto. *El positivismo jurídico*. Madrid: Editorial Debate, 1991.

BOKOBO MOICHE, Susana. “El recurso de casación en materia tributaria: la cuantía y la carencia manifiesta de fundamento como criterios de ‘inadmisión’”. En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dir.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II*. España: Aranzadi-Thomson, 2010.

BORRERO MORO, Cristóbal. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. *Revista Española de Derecho Financiero*. 1999, número 102.

CALAMANDREI, Piero. *La Casación Civil*. Traductor Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Argentina, 2000.

CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General*. Madrid: Thomson-Civitas, 2006.

CALVO ORTEGA, R. *¿Hay un Principio de Justicia Tributaria?*. España: Civitas-Thomson, 2012.

CANO CHÁVEZ, Juan Luis. “Judicial Review: antecedentes del sistema de control de constitucionalidad de los Estados Unidos de América”. *Opus Magna*. 2014, Tomo VIII.

CARBONELL, Miguel: “El neoconstitucionalismo: significado y niveles de análisis”. En: CARBONELL, Miguel y GARCÍA JARAMILLO, Leonardo (Editores). *El canon neoconstitucional*. 2010: Editorial Trotta, Madrid.

CARBONELL, Miguel (editor). *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.

CARBONELL, Miguel. "Marbury versus Madison: en los orígenes de la supremacía constitucional y el control de constitucionalidad". En: FERRER MACGREGOR (Dir.). *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*. 2005, número 4, México.

CHAMORRO, Jesús. *Del recurso de casación en materia civil*. España: Editorial Aranzadi, 1991.

COLLADO YURRITA, Miguel (Ed.). *Derecho Tributario, Parte General*. Barcelona, Editorial Atelier, 2007.

COMANDUCCI, Paolo. "Formas de (neo) constitucionalismo. Un análisis metateórico". *Revista Isonomía*, 2002, número 16.

CORRAL GUERRERO, Luis.: "La capacidad económica de contribuir". *Cuadernos de Estudios Empresariales*. 2004, número 14.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica". *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*. 1965, número 160, volumen 15, número 160.

CORZO SOSA, Edgar. "Relaciones entre el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial en España". *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. 1993, año 26, número 78.

D'ATENA, A.: "Normas Programáticas y pluralismo axiológico en el Derecho Constitucional". *Revista de Derecho Político*. 2009, número 74.

DE LA PLAZA, Manuel. *La Casación Civil*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1944.

DE OTTO Y PARDO, Ignacio. *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 1991.

DEL POZO LÓPEZ, J.: "Tema III. Teoría general del impuesto", *Teoría de la Hacienda Pública*. Madrid: Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Hacienda, 1981.

DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Traductor Marta Guastavino. Barcelona: Ariel, 2002.

ESVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *Derecho Tributario: Parte General*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

EZQUIAGA GANUZAS, Francisco. *La motivación de las decisiones interpretativas electorales*. México: Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, 2012.

FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco. *La justicia constitucional: una visión de derecho comparado*, Tomo 2. Madrid: Dykinson, S.L., 2009.

FERREIRO LAPATZA, José. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

FERRER BELTRAN, Jordi. “Apuntes sobre el concepto de motivación de las decisiones judiciales”. *Isonomía. Revista de teoría y filosofía del derecho*. México: Instituto Tecnológico Autónomo de México. 2011, número 34.

FIORAVANTI, Maurizio. *Constitución. De la Antigüedad a nuestros días*. Traductor Manuel Martínez Neira. Madrid: Trotta, 2001.

FIX-ZAMUDIO, Héctor. y FERRER MAC-GREGOR, Eduardo. En: (coordinadores). *El Derecho de Amparo en el Mundo*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa y Fundación Konrad Adenauer, 2006.

GALLEGO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada: Comares, 2003.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Thomson-Civitas, 2010.

GARCÍA FIGUEROA, Alfonso. *Criaturas de la moralidad. Una aproximación neoconstitucionalista al derecho a través de los derechos*. Madrid: Trotta, 2009.

GARCÍA LAGUARDIA, Jorge Mario. “Justicia constitucional y defensa de la democracia. El golpe de Estado en Guatemala en 1993”. *Cuestiones Constitucionales*. 2000, número 2.

GARCÍA NOVOA, César. “La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano”. *Revista Peruana de Derecho Tributario, universidad de San Martín de Porres Tax Law Review*. 2009, año 3, número 11.

GARCÍA PÉREZ, Marta. “El objeto del proceso contencioso-administrativo”. En: PÉREZ GARCÍA, Marta (Coord.). *Jornadas de Estudio sobre la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. Pamplona: Aranzadi, 1999.

GIULIANI FONROUGE, Carlos; NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén. *Derecho Financiero*. Volumen I. Buenos Aires, La Ley, 2010.

GÓNZALEZ GARCÍA, Eusebio y LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto. *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universidad Ediciones, 2000.

GONZÁLEZ MALDONADO, Marco Aurelio. *La Proporcionalidad como estructura argumentativa de ponderación: un análisis crítico*. México: Liber Iuris Novum, 2011.

GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo. “El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria”- *El sistema económico en la Constitución Española*. Volumen 2. Madrid: Dirección General del Servicio Jurídico del Estado – Ministerio de Justicia, 1994.

GRAU GÓMEZ, Luis. y MARTÍNEZ NEIRA, Manuel. *Historia del Constitucionalismo Americano. Constitución de la Comunidad de Massachusetts – 1780 (fragmentos)* [en línea]. Universidad Carlos III de Madrid [Consulta: 08-04-2014]. Disponible en <<http://ocw.uc3m.es/historia-del-derecho/historia-del-constitucionalismo-americano/otros-recursos-2/tema-2-las-constituciones-revolucionarias/constitucion-de-la-comunidad-de-massachusetts-2013-1780-fragmentos>>.

GROTE, Rainer. “Las relaciones entre jurisdicción constitucional y justicia ordinaria en el sistema alemán: tutela contra sentencias”. En: FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y ZALDÍVAR LELO DE LARREA, Arturo. *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del Derecho. T. II, Tribunales Constitucionales y Democracia*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2008.

GUASCH FERNÁNDEZ, Sergi. *El hecho y el derecho en la casación civil*. Barcelona: J. M. Bosch Editor, 1998.

GUASTINI, Ricardo. *Estudios de teoría constitucional*. 1ª. edición. México: IJ-UNAM-Fontamara, 2007.

GUZMAN FLUJA, Vicente. *El recurso de casación civil*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1996.

HAMILTON, Alexander., MADISON, James., y JAY, John: *El Federalista*. México: Fondo de Cultura Económica, 1974.

HART, H.L.A. *El concepto de derecho*. Traductor Genaro R. Carrió; 1ª edición. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1963.

HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Ed. Fundación Oriol-Urquijo y Marcial Pons, 1998.

HERRERA MOLINA, Pedro. *El Principio de Capacidad Económica*, [en línea], [consulta: 1-6-2014]. Disponible en <<http://www.iustel.es>>, identificador de documentos RI §910978.

HERRERA MOLINA, Pedro. “El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español”. *Noticias de la Unión Europea*. 1997, número150.

HESSE, Konrad. *Derecho Constitucional y Derecho Privado*. Madrid: Civitas, 1995.

IGARTÚA SALAVERRÍA, Juan. *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Perú: Palestra, 2009.

JELLINEK, Georg. *La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*. Traductor Adolfo Posada; 2ª. edición. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.

KELSEN, Hans. *Teoría Pura del Derecho*. Traductor Roberto J. Vernengo. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1982.

LEGARRE, Santiago. y RIVERA, Julio. “Naturaleza y dimensiones del ‘Stare Decisis’”. *Revista Chilena de Derecho*. 2006, número 33, volumen 33.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”. *Principios Tributarios Constitucionales*. México y Salamanca: Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, 1992.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos. *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*. Bolonia: *Publicaciones del Real Colegio de España*, 2008.

LOZANO SERRANO, Carmelo. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988.

MARTÍNEZ DELGADO, Jaime. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”. *Hacienda Pública Española*. 1979, número 60.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998.

MASBERNAT, Patricio. “El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España”. *Revista Ius et Praxis*. 2010, año 16, número 1.

MASBERNAT, Patricio. et al. “Perspectivas para la construcción de una dogmática sobre los principios materiales de la tributación en Chile a partir de los ordenamientos de Italia, España y Argentina”. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*. 2012, número 39.

MASBERNAT, Patricio. “Reglas y principios de justicia tributaria: Aportes del Derecho Español al Derecho Comparado”. *Revista de Derecho Universidad Católica del Norte*. 2013, año 20, número 1.

MERINO JARA, Isaac.: “Algunas consideraciones sobre el contencioso-administrativo en materia tributaria”. En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II*. España: Aranzadi-Thomson, 2010.

MILIONE, Ciro. “El derecho a obtener una resolución de fondo en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal Constitucional español”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*. 1980, número 61.

MONGAY I SOLER, Montserrat. “Aplicabilidad del principio de capacidad económica como fuente material del Derecho en la jurisprudencia”. *Revista española de Derecho Financiero*. 1997, número 87.

MONROY GÁLVEZ, Juan. “Poder judicial vs. Tribunal Constitucional”. En: FERRER MAC-GREGOR, Eduardo y ZALDÍVAR LELO DE LARREA, Arturo. *La*

Ciencia del Derecho Procesal Constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del Derecho. T. II, Tribunales Constitucionales y Democracia. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2008.

MORA RESTREPO, Gabriel. *Justicia constitucional y arbitrariedad de los jueces. Teoría de la legitimidad en la argumentación de las sentencias constitucionales.* Argentina: Marcial Pons, 2009.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan. “Los principios constitucionales del procedimiento sancionador tributario a la luz de la jurisprudencia constitucional”. En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II.* España: Aranzadi-Thomson, 2010.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva.* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

MURCIA BALLEEN, Humberto. *Recurso de Casación Civil.* Bogotá: Librería El Faro de la Justicia, 1983.

NAHARRO MORA, José María. *Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales).* Madrid: Imp. Sucesores de Rivadeneyra, 1952.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina.* Madrid: McGraw-Hill, 1997.

NOGUEIRA ALCALA, H.: “Los derechos económicos, sociales y culturales como derechos fundamentales efectivos en el constitucionalismo democrático latinoamericano”. *Estudios Constitucionales.* 2009, número 2, volumen 7.

OLIVER ARAUJO, Joan. “De nuevo sobre la objeción de conciencia”. *Cuadernos y Debates.* 1996, número 5.

PALAO TABOADA, Carlos. “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”. *Estudios Jurídicos-Homenaje al prof. Federico de Castro.* Madrid: Tecnos, 1976.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General.* Madrid: Universidad Carlos III, 1995.

PÉREZ, Antonio.: “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos”. *Información Fiscal*. 2007, número 79.

PÉREZ DE AYALA, José. *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Edersa, 1970.

PÉREZ DE AYALA, José.: “Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución Española”. *Fiscalidad y Constitución*. Madrid: Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, 1986.

PÉREZ ROYO, Fernando. “Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria”. *Revista Española de Derecho Constitucional*. 1985, número 13.

PÉREZ ROYO, Javier. “La interpretación de la Constitución”. En: FERRER MACGREGOR, Eduardo. *Interpretación de la Constitución*. Tomo II. México: Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2005.

PIZA, Julio. “El régimen fiscal en la Constitución de 1991”. *Revista Derecho del Estado*. 2008, número 21.

PONT MESTRES, Magín. “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”. *Revista de derecho financiero y hacienda pública*. 1989, volumen 39, número 203.

POZZOLO, Susanna. “Reflexiones sobre la concepción neoconstitucionalista de la Constitución”. En: CARBONELL, Miguel y GARCÍA JARAMILLO, Leonardo. *El canon neoconstitucional*. Madrid: Trotta, 2010.

PRIETO SANCHÍS, Luis. *Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales*. Madrid: Trotta, 2009.

PRIETO SANCHÍS, Luis. “Principia iuris: una teoría del derecho no(neo)constitucionalista para el Estado Constitucional”. *Doxa*. 2008, número 31.

RAMALLO MASSANET, Juan. “Los procedimientos de inspección y de auditoría: la evidencia y la prueba”. En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Tomo II*. España: Aranzadi-Thomson, 2010.

RODRÍGUEZ ALZATE, Sergio. “Interpretación constitucional y judicial: Cómo leer sentencias judiciales”. *Prolegómenos – Derechos y Valores*. 2010, número 26, volumen 13.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. “La carga de la prueba: distribución y redistribución de riesgos probatorios en la jurisprudencia del TJCE”. En: MARTÍNEZ PISON, Juan Arrieta; COLLADO YURRITA, Miguel y ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dir.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo, Tomo II*. España: Aranzadi-Thomson, 2010.

ROUSSEAU, Jean Jacques. *El contrato social*. Madrid: Mestas Ediciones, 2010.

RUBIO LLORENTE, Francisco. “El principio de legalidad”. *Revista Española de Derecho Constitucional*. 1993, número 39.

SAGASTUME LEYTAN, Flor. “Integración regional y principio de reserva legal: análisis de la constitucionalidad de transferencia de competencias en materia arancelaria”. En ANDRADE-ABULARACH, Larry y FERRER MAC-GREGOR, Eduardo (coord.). *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional: homenaje guatemalteco a Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador del Derecho*. Guatemala: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 2013, pp. 457-487.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, 1991.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español. Hacienda y Derecho. Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”. *Hacienda Pública Española*. 1963, volumen III.

SALGUERO SALVADOR, Set Giovanni. *El control de constitucionalidad de las normas jurídicas*. Guatemala: Corte de Constitucionalidad, 2010.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan. *Fundamentos de Derecho Administrativo*. Vol. I. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1991.

SIEYÈS, Emmanuel. "Opinión sobre las atribuciones y organización del Tribunal Constitucional". En: MÁIZ, R. (ed.). *Escritos y Discursos de la Revolución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1960.

SIMON ACOSTA, Eugenio. "Reflexiones sobre los fundamentos de la legalidad y la reserva de ley en el Derecho Tributario". En: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. y ZORNOZA PÉREZ, J. (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. Navarra: Aranzadi-Thomson Reuters, 2010.

TAJADURA TEJADA, Javier. "La función política de los preámbulos constitucionales". *Cuestiones Constitucionales*. 2001, número 5.

TARUFFO, Michele. *El vértice ambiguo: ensayos sobre la casación civil*. Lima: Palestra Editores, 2005.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid-Barcelona: Ed. Marcial Pons, 2002.

TOLLER, Fernando. "La Resolución de los Conflictos entre Derechos Fundamentales. Una metodología de interpretación constitucional alternativa a la Jerarquización y el Balancing Test". *Interpretación de la Constitución*. Tomo II. México: Porrúa-Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2005.

VARELA DÍAZ, Santiago. "La idea de deber constitucional". *Revista Española de Derecho Constitucional*. 1982, año 2, número 4.

VIGO, Rodolfo Luis. "Constitucionalización y Neoconstitucionalismo: Riesgos y Prevenciones". En: Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y ZALDÍVAR LELO DE LARREA, Arturo. *La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional*. Tomo I. Santa Fe: Editorial Universidad Nacional Autónoma de México y Rubinzal-Culzoni, 2009.

VILLAMIZAR-PARRA, M.: "¿Stare Decisis o uso selectivo de los antecedentes judiciales?: un análisis del rol de las decisiones judiciales como fuente del derecho internacional.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derechos Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1999.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El Derecho dúctil*. Madrid: Editorial Trotta, 2009.