

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización de Competencias y
Cierre Académico



**Análisis de los elementos esenciales del principio de
prohibición a la doble o múltiple tributación**

-Tesis de Licenciatura-

Jaime Abel González Peña

Guatemala, mayo 2016

**Análisis de los elementos esenciales del principio de
prohibición a la doble o múltiple tributación**

-Tesis de Licenciatura-

Jaime Abel González Peña

Guatemala, mayo 2016

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica	Dra. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M.A. César Augusto Custodio Cobar
Secretario General	EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano	M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Coordinador de Exámenes Privados	M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador de Postgrados	M.A. José Luis Samayoa Palacios
Coordinador del Departamento de Tesis	Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Coordinador de Cátedra	M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Asesor de Tesis	M. Sc. Mario Jo Chang
Revisor de Tesis	M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Licda. Vitalina Orellana y Orellana

Lic. José Domingo Rivera López

Lic. José Antonio Pineda Barales

Lic. Pablo Esteban López Rodríguez

Segunda Fase

M Sc. Arturo Recinos Sosa

M Sc. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

M Sc. Eddy Geovanny Miranda Medina

Tercera Fase

M Sc. Arturo Recinos Sosa

M Sc. Mario Jo Chang

M Sc. Arnoldo Pinto Morales



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, once de septiembre de dos mil quince.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN**, presentado por **JAIME ABEL GONZÁLEZ PEÑA**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al Licenciado **MARIO JO CHANG**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.

M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar
c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JAIME ABEL GONZÁLEZ PEÑA**

Título de la tesis: **ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 10 de febrero de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M. Sc. Mario Jo Chang
Tutor de Tesis



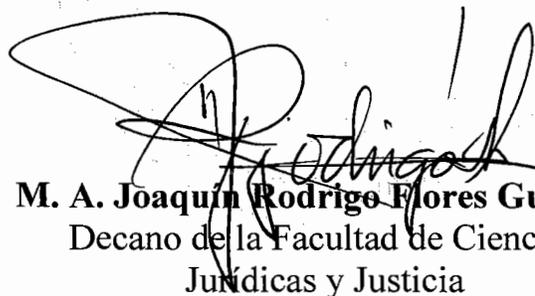
Sara Aguilar
c.c. Archivo

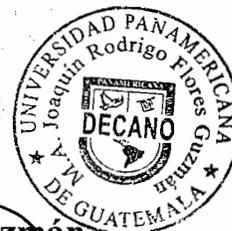


UPANA
Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, dieciséis de febrero de dos mil dieciséis.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN**, presentado por **JAIME ABEL GONZÁLEZ PEÑA**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al Licenciado **JOAQUÍN RODRIGO FLORES GUZMÁN**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.


M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar
c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JAIME ABEL GONZÁLEZ PEÑA**

Título de la tesis: **ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

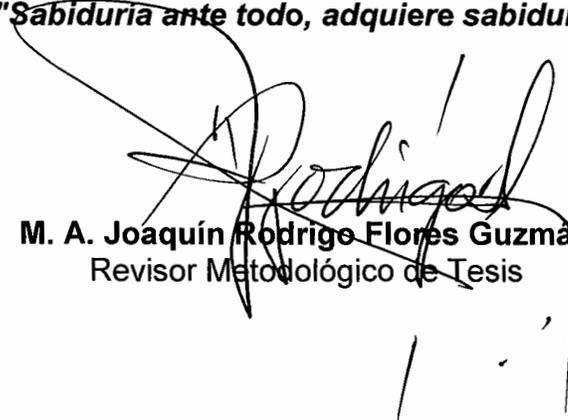
Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 25 de abril de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Revisor Metodológico de Tesis



Sara Aguilar
c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL COORDINADOR DEL DEPARTAMENTO DE TESIS

Nombre del Estudiante: **JAIME ABEL GONZÁLEZ PEÑA**

Título de la tesis: **ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN**

El Coordinador del departamento de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Coordinador del departamento de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 05 de mayo de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Coordinador del Departamento de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar
c.c. Archivo



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: JAIME ABEL GONZÁLEZ PEÑA

Título de la tesis: ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN A LA DOBLE O MÚLTIPLE TRIBUTACIÓN

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del Coordinador de del Departamento de Tesis, en tales dictámenes consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

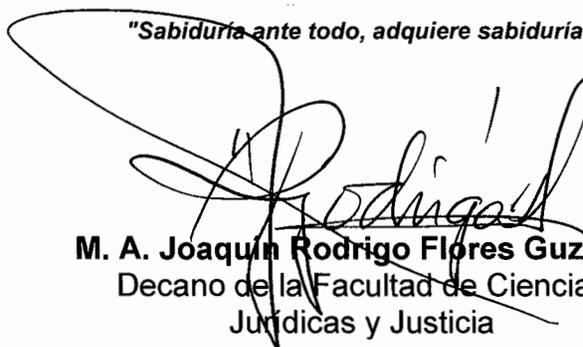
Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 11 de mayo de 2016

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



Sara Aguilar
c.c. Archivo

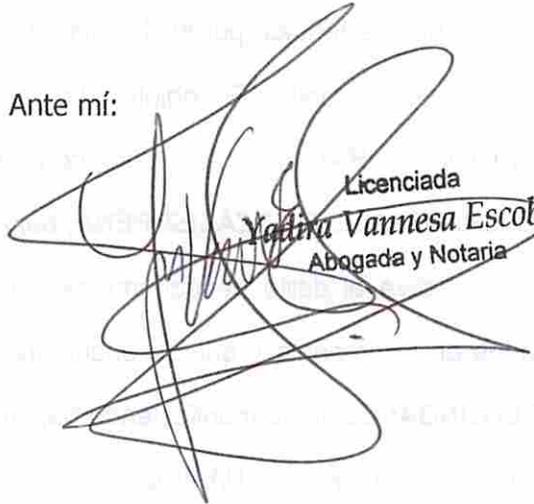
En la ciudad de Zacapa, el diez de mayo del año dos mil dieciséis, siendo las ocho (8) horas con cuarenta (40) minutos, Yo **YADIRA VANNESA ESCOBAR**, Notaria, me encuentro constituido en mi Oficina Profesional ubicada en la novena avenida cuatro guion diecisiete zona dos, Bo. San Marcos, de esta ciudad de Zacapa, en donde soy requerido por el señor **JAIME ABEL GONZÁLEZ PEÑA**, treinta y cinco (35) años de edad, soltero, Perito Contador, guatemalteco, domiciliado en el municipio de Zacapa del departamento de Zacapa, y que además se identifica con el Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) número mil Setecientos treinta y nueve espacio sesenta y dos mil doscientos tres espacio mil novecientos uno (1739 62203 1901) extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su DECLARACION JURADA conformidad con las siguientes clausulas: **PRIMERA:** Manifiesta **JAIME ABEL GONZÁLEZ PEÑA**, bajo solemne juramento de ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continua manifestando bajo juramento el requirente: i) Ser autor del trabajo de tesis titulado: "ANALISIS DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL PRINCIPIO DE PROHIBICION A LA DOBLE O MULTIPLE TRIBUTACION"; ii) Haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocida los créditos correspondiente; iii) Aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de su inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond impresa en ambos lados, que numero, sello y firma a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determina las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de Diez quetzales con serie y numero Z



guion cero ochocientos cincuenta y cinco mil ciento doce, y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con numero un millón cuatro mil setecientos ochenta y tres. Leo lo escrito al requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma juntamente con la Infrascrita Notaria que autoriza. DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.

F 

Ante mí:


Licenciada
Yadira Vannesa Escobar
Abogada y Notaria

NOTA: Para efectos legales, únicamente la sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Dedicatoria

Acto que dedico:

A Dios: Por ser la razón de mi propósito en la vida, y por acompañarme en cada momento de mi vida, dotándome de fortaleza, inteligencia, sabiduría, salud y entendimiento, siendo mi guía en todo este proceso para alcanzar mi objetivo profesional.

A mis padres: Abel González (+) y Concepción Peña por sus sacrificios, desvelos, esfuerzos, oraciones que han ofrendado para que alcanzara mis propósitos profesionales. Gracias por enseñarme que todo esfuerzo tiene su recompensa perseverando siempre en el objetivo trazado, por estar a mi lado toda mi vida, creyendo en mí dándome palabras de aliento en los momentos difíciles y ser parte de mi formación espiritual y profesional. Con todo mi amor y cariño dedico este triunfo,

A mis hermanos: Luigue, Henry, Herber y Yuliber González (+), ejemplos de dedicación y esfuerzo proporcionándome su apoyo incondicional.

A mis familiares: Tías, primos, primas, sobrinos, sobrinas, por su apoyo incondicional.

A la Familia Pastoral: Por su apoyo espiritual y moral en el desarrollo de mi carrera profesional, mil gracias.

A mis maestros: Por su amistad, por sus enseñanzas y por compartir sus conocimientos indelebles para el desarrollo de mi vida profesional en especial a M. Sc. Carlos Guerra quien más que un maestro fue un amigo. Mil gracias a cada uno de ustedes.

A mis amigos y amigas: Por su amistad y apoyo, los que han compartido momentos de alegría y han estado en los momentos difíciles de mi vida.

A la Universidad Panamericana de Guatemala: En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y de Justicia por forjarme en la obtención de los conocimientos necesarios que me permitirán ser un profesional que pueda contribuir a mi país.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho Tributario Guatemalteco	1
Principios que se relacionan con el Derecho Tributario	13
Análisis a los elementos esenciales del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación	24
Conclusiones	43
Referencias	45

Resumen

El Derecho Tributario guatemalteco integra la ley general y leyes especiales que regulan todo lo relativo al hecho generador del tributo, la obligación tributaria y la extinción del mismo por el sujeto pasivo, estableciendo al Estado como el sujeto activo que recauda, administra y fiscaliza los tributos. El ordenamiento jurídico tributario integra principios rectores que establecen los parámetros o limitantes de poder impositivo del Estado y que pretenden garantizar los derechos de los contribuyentes. En países como México, Argentina y el Salvador se presentan problemas de doble o múltiple tributación debido a que existen dos entes con potestad legislativa como lo es el Estado Federado y las municipalidades o por no establecerse en sus constituciones la prohibición a la doble o múltiple tributación.

El principio de prohibición a la doble o múltiple tributación integra elementos sustanciales que determinan si una ley fiscal tiende a imponer varias veces un tributo, siendo estos elementos los siguientes: el hecho generador atribuido a un mismo sujeto; es gravado dos o más veces; por uno o dos sujetos con el mismo poder tributario; en el mismo evento o periodo de imposición. Al establecer la Constitución Política de la República de Guatemala la limitación del Estado en su poder impositivo de crear tributos dobles o múltiples que integren todos los elementos del

principio, se espera que en un análisis previo a la creación de las leyes fiscales, los legisladores realicen un análisis exhaustivo del tributo a crearse.

Las leyes fiscales de carácter especial, son creadas conforme a las necesidades de recaudación del Estado, teniendo como finalidad hacerse de fondos económicos para cubrir las necesidades de organización y funcionamiento de las entidades públicas. Por tanto, la creación de impuestos tiene un interés general importante para el Estado y los ciudadanos, tomando siempre en cuenta la importante limitación constitucional de impedir que el Estado cree normas jurídicas que afecten dos o más veces el hecho generador atribuido a un mismo sujeto, que sea gravado dos o más veces por uno o dos sujetos con el mismo poder tributario, en un mismo periodo fiscal, con la finalidad de garantizar una equitativa contribución al Estado.

Palabras clave

Derecho Tributario. Elementos. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación.

Introducción

El presente trabajo de investigación consiste en analizar los elementos del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación y los efectos en la determinación de las normas tributarias que establecen los impuestos, como un limitante al poder punitivo del Estado, debido principalmente a que pueden alcanzar efectos confiscatorios sobre los bienes del contribuyente, sobrepasando de esta manera el poder impositivo del Estado.

Así mismo determinar a través del análisis, el estudio de cada uno de los elementos del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales deben de manifestarse para que se presente una doble o múltiple tributación en las leyes especiales que determinan los tributos, comparando la legislación guatemalteca con la de otros países, para establecer las similitudes o diferencias en cuanto a la imposibilidad constitucional o legal de establecer tributos que violente el referido principio.

Los métodos de investigación utilizados ayudaron a obtener la información pertinente y necesaria en el presente estudio; con el método deductivo se analizaron las particularidades del principio de prohibición

a la doble o múltiple tributación; con el método sintético se estudiaron los datos doctrinarios y legales desde lo general a lo particular, analizándolos por partes para después unificarlos y de esta manera se alcanzaran conclusiones concretas.

Derecho Tributario Guatemalteco

El Derecho Tributario es la rama del Derecho que integra un conjunto de normas jurídicas, doctrinas, principios e instituciones que regulan las relaciones entre el ente administrador del tributo y el contribuyente.

El Derecho Tributario guatemalteco regula las relaciones entre la Administración Tributaria y el que contribuye mediante el pago de los impuestos, siguiendo lineamientos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, en la cual se establecen algunos principios que deben servir como principios rectores para los legisladores en la creación de normas tributarias o para las reformas a las mismas.

El Derecho Tributario integra normas jurídicas que regulan el poder impositivo del Estado, procurando que las mismas establezcan una oportuna contribución generada por la circulación de bienes de las personas, para el funcionamiento de todo el sistema estatal.

De esta manera, es importante que el Derecho Tributario sea aplicado conforme a los principios constitucionales vigentes y de esta manera el régimen tributario cumpla los objetivos de manera equitativa y justa, y no violentando derechos de los contribuyentes.

Conceptos doctrinarios del Derecho Tributario

El Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídica tributaria entre el contribuyente y la Administración Tributaria. El autor Héctor Villegas en su obra Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, lo define como: “La rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos; es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolo en sus distintos aspectos” (2006:133).

Según el autor el Derecho Tributario integra las normas específicas que establecen la capacidad impositiva del Estado, la creación de los tributos y otros aspectos como su administración. Según el autor Dino Jarach en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, indica que el Derecho Tributario es: “El conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de las normas y principios relativos a los impuestos” (2008:47).

En ese sentido, el autor hace referencia a la integración de las normas generales y especiales que regulan los impuestos con los principios rectores del Derecho Tributario, debiendo respetar y limitar su poder impositivo, tomando como referencia a dichos principios.

En consideración de los conceptos citados, se puede establecer que el Derecho Tributario es el conjunto de normas, principios e instituciones que integran el régimen tributario de un Estado, con el objetivo de establecer y regular la recaudación tributaria, el control de los tributos y la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Esta conceptualización se debe de basar en una integración de leyes que deben respetar los derechos fundamentales de aquellos que contribuyen al funcionamiento y el alcance de los fines del Estado, para que conjuntamente se alcance el bienestar general basado en la justicia y equidad constitucional.

Tributo

Los tributos en Guatemala representan la principal fuente de ingresos públicos para la organización y funcionamiento del Estado. En el artículo 9 del Código Tributario Decreto número 6-91 se establece el concepto legal de tributo, preceptuando que los: “Tributos son las prestaciones

comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Clasificación del tributo

Los tributos en Guatemala tienen una clasificación legal derivado de su fuente y características particulares, el artículo 10 del Código Tributario establece: “son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”. Los impuestos representan el mayor ingreso contributivo del Estado, el cual se puede decir que es contribución tributaria obligada y regulada en la ley, destinados a cubrir los gastos públicos.

El artículo 11 del Código Tributario regula que el impuesto: “El tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general relacionada concretamente con el contribuyente.”

El impuesto como se mencionó con anterioridad, es el tributo de mayor importancia para el Estado, debido a la magnitud de su recaudación, éste determina en gran medida el funcionamiento de toda la organización estatal y la inversión en los servicios públicos que se prestan a nivel central y local por medio de las municipalidades, por tanto, su existencia

depende en gran medida de una adecuada recaudación, administración, control y ejecución de acuerdo a las leyes en la materia.

Otro de los tributos es el arbitrio, el cual es establecido en el artículo 12 del Código Tributario, al preceptuar que: “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”; por tanto, es ajeno a la gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria, pero que puede tener características de doble o múltiple tributación, dependiendo de lo que se grave como arbitrio, por lo que el Organismo Legislativo debe de velar por verificar y analizar lo que se gravara para que no tenga efectos ilícitos a la actividad de los contribuyentes.

Por ultimo está el tributo de las compensaciones especiales y por mejoras, de las cuales el artículo 13 del Código Tributario establece: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales·.

En consecuencia, el tributo es toda imposición estatal que grava algunos bienes del contribuyente con el objetivo de que el mismo sea utilizado para el beneficio general. Teniendo una repercusión importante al patrimonio de los contribuyentes, es indispensable que los tributos sean regulados con justicia y equidad contributiva.

Hecho generador

Las leyes fiscales establecen una serie de presupuestos de hechos que cuando se cumplen, dan nacimiento a la obligación tributaria. El artículo 31 del Código Tributario establece: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Doctrinariamente según la autora Gladys Monterroso, en su obra Fundamentos Tributarios establece que: “El hecho generador para el Derecho Tributario es lo mismo que la tipicidad del derecho penal, que es la descripción hipotética, de un hecho creado por el legislador, que al concentrarse da nacimiento a la obligación de pagar el tributo.” (2009:70). De lo anterior, se puede analizar que la tipificación abstracta en la que se establece el hecho generador, se deben de cumplir todos los elementos de la norma, para que se surja la obligación tributaria.

A este presupuesto de hecho establecido en las leyes fiscales especiales en forma abstracta. Según el autor Fernando Sainz en su obra Hacienda y derecho comenta que: “el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y solo esos elementos...” (2004:155).

Además, El Código Tributario establece en su artículo 31 que se manifiesta el hecho generador cuando: “En los casos en que al presupuesto legal esté constituido solo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrales de él, necesarios para que se produzca los efectos que normalmente le corresponden; y en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.”

De lo anterior, se puede afirmar que para que se cumpla el hecho generador, no puede haber ausencia de ninguno de sus elementos que integran el presupuesto o la norma tributaria, de otra manera, el supuesto jurídico no se cumple y no nace la obligación tributaria. Referente a esta afirmación, el autor Dino Jarach en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario comenta que:

El hecho punible es una expresión muy sintética, y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hechos o circunstancias de hecho que hacen nacer, indefectiblemente, la prestación del tributo y la obligación. (2008:177).

La obligación tributaria

La obligación tributaria se puede definir como el vínculo jurídico en el cual el Estado, como sujeto activo de la relación tributaria, exige al deudor o contribuyente, el cumplimiento de una obligación económica llamado impuesto.

El artículo 14 del Código Tributario establece: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.”

En ese sentido, la obligación tributaria según el Código Tributario es el vínculo que se establece por ley entre el acreedor, que es el Estado, y el deudor tributario, que son las personas físicas o jurídicas cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación que se está pendiente de cancelar, llamado impuesto.

La obligación tributaria tiene preeminencia sobre las demás deudas adquiridas antes o después por el contribuyente, así lo determina en el último artículo citado del Código Tributario, estableciendo que: “Los tributos, cualquiera que sea su naturaleza, los recargos, intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrá, aun en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos. Constituye una excepción a esta norma los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad, con anterioridad a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto pasivo de la obligación tributaria...”. Esta normativa jurídica manifiesta el poder impositivo del Estado aludiendo la protección e interés general, estableciendo que la deuda tributaria tiene carácter prelativo ante otros acreedores.

Sujetos de la obligación tributaria

El sujeto activo de la obligación tributaria es el acreedor, es decir, aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria; en ese sentido, será sujeto activo el Estado o la Administración Tributaria, dado que son estos entes los que tienen la potestad de exigir el pago de los tributos.

El artículo 17 del Código Tributario establece: “Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.” Por tanto, el sujeto activo será el ente acreedor del tributo, encargado de la administración, control y gestión de los impuestos en general.

En cuanto al sujeto pasivo, es el sujeto obligado al pago del tributo que según la ley, debe de cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales que se derivan de la misma. El artículo 18 del Código Tributario establece: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

En el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto en las leyes fiscales, o sea, que se ha realizado el hecho generador del mismo, surge la obligación tributaria, y por tanto, hay un sujeto activo y otro pasivo de la obligación; siendo siempre el sujeto activo el Estado.

Extinción de la obligación tributaria

Según el artículo 35 del Código Tributario: “La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1. Pago. 2. Compensación. 3. Confusión. 4 Condonación o remisión. 5. Prescripción.”

En cuanto al pago, el artículo 36 del Código Tributario establece: “El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere.”

El pago es la principal forma de extinguir la deuda tributaria y la más común, siendo el primer medio que el Estado requiere que se extinga con la obligación.

Lo relativo a la compensación, el artículo 43 del Código Tributario establece: “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria.

Esta figura jurídica le da la posibilidad al contribuyente a cancelar las deudas fiscales sin que tenga que efectuar pagos en efectivo, siempre y cuando sus créditos fiscales cubran la totalidad del impuesto.

La confusión es una figura jurídica que no afecta la obligación del sujeto pasivo, debido a que la misma se extingue por el supuesto que el ente recaudador o sujeto activo, es el deudor y acreedor del impuesto, por tanto, no está obligado a cancelar el mismo.

La condonación está regulada en el artículo 46 del Código Tributario, al establecer: “La obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política de la República, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 de éste código.”

Finalmente la prescripción está regulada en el artículo 47 del Código Tributario, al establecer que: “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o responsables, deberá

ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años”. Dándole potestad a la Administración Tributaria a exigir los adeudos fiscales desde cuatro años anteriores al año presente.

Las diferentes formas de extinción de la obligación tributaria representan una limitación a la acción recaudadora de la Superintendencia de Administración Tributaria a ejercer la facultad fiscalizadora de manera permanente, estableciendo la ley los plazos prescriptivos de dicha facultad.

En consideración de lo citado en el presente tema, las formas de extinguir la obligación tributaria es una manera de limitar el poder impositivo del Estado, estableciéndose diferentes supuestos que determinan el tiempo o plazo que tendrá la Administración Tributaria para exigir los impuestos.

Principios que se relacionan con el Derecho Tributario

Existen principios fundamentales que orientan el Derecho Tributario y tienen relación con el principio a la prohibición a la doble o múltiple tributación, algunos contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala y otros en las leyes generales y especiales de materia tributaria.

Principio de legalidad

Según el autor Sergio De la Garza en su obra Derecho Financiero Mexicano comenta que: “La ley es el acto emanado del Poder Legislativo (aspecto formal) que trae situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales (aspecto material), en el cual la ley se considera la fuente más importante o predominante del Derecho Tributario...”. (2000:199). Según el autor, el principio de legalidad se manifiesta en la función principal del Organismo Legislativo, quien ostenta el poder de crear, reformar y derogar leyes, como único ente estatal con dicha facultad.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia contributiva...”.

El principio de legalidad establece en el caso tributario, que el contribuyente obligado al pago del impuesto, no puede ser coaccionado al pago de un impuesto por acciones u omisiones que no estén expresamente calificadas como tales en una ley fiscal. Este principio o sus consecuencias están contempladas en la Constitución Política de la

República de Guatemala y otros en las leyes generales y especiales según la materia, y es considerado uno de los pilares del Derecho Tributario en cualquier país.

El artículo 3 del Código Tributario establece: “Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establece el sujeto pasivo del tributo como contribuyente responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo...”.

La ley es la fuente formal del Derecho Tributario, al ser el único medio por el cual puede establecerse un tributo o una sanción por el incumplimiento del mismo, por lo tanto, es fuente exclusiva del Derecho Tributario sustantivo y el principio de legalidad, garante de la legislación tributaria.

En consideración de lo anterior, se puede establecer que el principio de legalidad tiene su esencia en la ley, por lo tanto, todo impuesto que grava una actividad económica del contribuyente, debe de estar integrado típicamente en las normas en la materia.

En su relación con el principio a la prohibición a la doble o múltiple tributación, este se ha manifestado principalmente en los gobiernos locales, cuando las autoridades municipales por medio de ordenanzas o reglamentos, crean contribuciones o arbitrios gravados de la actividad comercial del contribuyente, creándose una doble tributación sobre rentas ya afectas a impuestos directos o indirectos, sin que se cumpla el principio de legalidad, el cual indica que solo el Organismo Legislativo tienen la potestad de crear tributos.

Principio de igualdad

El principio de igualdad está regulado principalmente en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, expresando que todos los ciudadanos han de contribuir a financiar los gastos comunes, el reparto de la carga tributaria, siempre que se den las mismas condiciones o situaciones para gravar la obligación fiscal.

Por tanto, en el ámbito tributario este se manifiesta cuando en situaciones similares en que los contribuyentes pueden encontrarse frente al tributo y así poder adecuar el gravamen a cada una de esas situaciones, las leyes fiscales deben de velar por la equidad al momento de regular el hecho generador y la obligación tributaria.

En ese sentido, en materia tributaria el principio de capacidad económica y en general, el conjunto de criterio al momento de crear los impuestos que gravaran las actividades comerciales del contribuyente o aquellos que se encuentran en relación de dependencia, deben de regirse por el principio de igualdad.

En cuanto a la relación con el principio a la prohibición a la doble o múltiple tributación, existen actualmente impuestos vigentes que gravan o permiten la doble tributación de contribuyentes específicos como lo es el pequeño contribuyente o el que se encuentra en relación de dependencia, esto debido a que en el primero, la factura generada por la venta de sus bienes o servicios no constituye créditos fiscal, lo que impide la compensación del impuesto para cancelar otro impuesto que tiene la misma renta imponible.

Un ejemplo de ello más explícito se da cuando el pequeño contribuyente le extiende a otro que se encuentra en relación de dependencia una factura en la cual se encuentra gravada la venta con una tasa del 5%, lo cual lo convierte en un impuesto líquido y exigible para ser compensado por la renta que percibe el trabajador, pero con las últimas reformas, este impuesto no puede ser compensado como anteriormente se realizaba, debiéndose incorporar para calcular el impuesto en relación de dependencia como gastos y no como un impuesto líquido y exigible

como debe de ser, esto hace que la base impositiva de la renta del trabajador sea mayor, y por tanto, se gravara una renta que ya fue gravada al momento de pagar el bien o servicio al pequeño contribuyente, promoviendo de esta manera la doble o múltiple tributación.

Aunque el impuesto que se aplica al pequeño contribuyente viene a ser gravado con una tasa impositiva menor a la que se le exige agregar al contribuyente normal, esta imposición es trasladada al fisco como impuesto, por tanto, su crédito fiscal debe de aceptarse como impuesto y no en forma de gasto, como actualmente se realiza.

Principio al poder impositivo

La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico para establecer los impuestos que deberán gravar la renta o actividad económica del contribuyente, de esta manera se entiende que el poder impositivo es exclusivo del Estado.

Aunque éste principio se pareciera al principio de legalidad por sus características, tienen elementos particulares que lo diferencian, principalmente si se toma en cuenta que la potestad impositiva del

Estado no se basa en la facultad de crear leyes, sino que éstas deben de velar por que no sean de carácter inconstitucional.

En este sentido, el Estado tiene la potestad de imponer las cargas tributarias a los contribuyentes, pero se ve limitado a que esta potestad jurídica tenga las limitaciones necesarias para que la contribución cumpla con las características de justicia y equidad.

En cuanto a su relación con el principio a la prohibición a la doble o múltiple tributación, esta se manifiesta a que dicha potestad impositiva no debe de ser utilizada para gravar irresponsablemente las actividades económicas del contribuyente, como se ha dado el caso en impuestos anteriores como lo fueron el Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias, el cual fue declarado inconstitucional debido a que la Corte de Constitucionalidad declaro que gravaba una misma renta.

Por tanto, es importante establecer que el carácter potestativo del Estado a crear o reformar leyes fiscales, estará limitado a la prohibición de crear impuestos que ya están gravados por un impuesto.

Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago tiene relación con varios principios citados, principalmente al principio de capacidad de pago y al de prohibición a la doble o múltiple tributación. Este regula que el deudor tributario debe contribuir al pago del impuesto en relación a sus facultades para extinguir la obligación tributaria. Según el autor Héctor Villegas, en su obra Curso de finanzas, derecho financiero y tributario: “La capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago de los contribuyentes, puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.” (2000:203).

El principio de capacidad de pago limita a los legisladores a crear impuestos acordes a la facultad contributiva de las personas. El autor Héctor Villegas, en su obra Curso de finanzas, derecho financiero y tributario comenta:

La generalidad exige la no exención de quienes tengan capacidad contributiva; la igualdad requiere que no se hagan arbitrariedades, sino los que tengan fundados la capacidad contributiva; la proporcionalidad garantiza contra progresividades que no se adecuen a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza; la equidad y la razonabilidad desean la justicia en la imposición y tal concepto está expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago. (2002:254-255).

Por tanto, el principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente. El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

Un ejemplo de este principio se da en la clasificación de los contribuyentes para el pago del Impuesto al Valor Agregado en cuanto a la diferente tasa impositiva que se le grava a la actividad de los contribuyentes normales con los pequeños contribuyentes, el cual establece una tasa impositiva diferente debido al movimiento sus bienes o de la actividad que realizan, como es el caso del contribuyente que se encuentra en relación de dependencia.

Según el autor José Pérez de Ayala en su obra Derecho tributario, estudios de derecho financiero, comenta:

El termino capacidad de pago, adquiere significado en un triple termino. En el jurídico positivo, donde se expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente; en el ético económico, donde se designa la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos y; en el técnico económico, esto es, los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad y eficacia recaudatoria de los impuestos. (2003:163).

En cuanto a la relación del principio de capacidad de pago con el principio de prohibición a la doble o múltiple tributación, es que la Constitución Política de la República de Guatemala ha limitado la potestad impositiva del Estado debido a que no se le puede cargar impuestos al contribuyente por encima de su capacidad contributiva, la doble o múltiple tributación afectaría considerablemente su patrimonio; como se analizarán más adelante, en los Estados federales el contribuyente se ve afectado a su capacidad de pago debido a que existen impuestos federales e impuestos municipales y ambas autoridades tienen potestad de crear o reformar tributos, manifestándose una doble o múltiple tributación.

En ese sentido, el principio de capacidad de pago establece que el impuesto o los impuestos no pueden alcanzar la totalidad o la casi totalidad de la riqueza del contribuyente adquirida por su actividad comercial o relación de dependencia, y por ende, el Estado no puede gravar más de dos veces una renta que ya está afectada a un impuesto.

Principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad es un límite de la potestad tributaria, a la capacidad de pago y la prohibición a la doble o múltiple tributación, obligando al Estado a garantizar el derecho a los contribuyentes a que no

se disminuyan hasta desaparecer la disposición de su patrimonio individual.

La Constitución Política de la República de Guatemala garantiza la propiedad privada como un derecho inherente de la persona, estableciendo en su artículo 41: “Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”

En cuanto al artículo constitucional, la Corte de Constitucionalidad establece:

La descomposición factorial del artículo daría el resultado siguiente: a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho a la propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias. Esta Corte estima que efectivamente, la Constitución Política de la República protege la propiedad privada como un derecho inherente al ser humano, garantiza su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación de bienes, así como las multas e impuestos confiscatorios...” (Gaceta No. 7, expediente No. 164-87, página No. 28, sentencia: 25-02-88).

Con su relación al principio de prohibición a la doble o múltiple tributación, cuando se presentan algunos casos donde la renta de un contribuyente es gravada dos o más veces y cumple con los elementos del referido principio, éste o éstos impuestos tienen efectos

confiscatorios, debido a que la utilidad o la ganancia que le pertenecía al contribuyente, pasa a ser del Estado mermando sus posibilidades de crecimiento, inversión y en el peor de los casos la disminución progresiva de su patrimonio.

Análisis de los elementos esenciales del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación

El principio de prohibición de doble o múltiple tributación es un principio rector del Derecho Tributario, su establecimiento a nivel constitucional pretende garantizar un régimen tributario justo y con efectos limitantes para el poder impositivo del Estado.

El principio trata de ser una garantía del contribuyente contra gravámenes múltiples que puedan presentar un efecto confiscatorio sobre su patrimonio, afectando su actividad comercial y limitando su capacidad de inversión.

El principio a la prohibición de la doble tributación está desarrollado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece: “Se prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por un o

más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

La potestad tributaria del Estado es otorgada por el ordenamiento jurídico el cual establece las contribuciones impositivas las cuales servirán para el funcionamiento de sus fines públicos. En ese sentido, el poder impositivo del Estado se manifiesta también a través del deber ejecutivo de aplicar las normas jurídicas tributarias y proveer de normas reglamentarias para una mejor aplicación de las mismas.

Concepto del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación

La doble o múltiple imposición es un fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más obligaciones tributarias por el mismo hecho generador, en el mismo periodo impositivo. Esta definición es un desglose de la norma constitucional que regula la prohibición al múltiple gravamen.

El Artículo 90 del Código Tributario establece: “Si de la investigación que se realice, apareciere la comisión de un delito, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y pondrá el hecho en

conocimiento del tribunal competente. La Administración Tributara, en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.

Aunque la norma impositiva anterior no se refiere a una doble o múltiple tributación, si hace referencia al *non bis in idem* en multas o infracciones tributarias, lo que se podría relacionarse con la prohibición legal para que el Estado pueda sancionar o gravar dos veces por el mismo hecho.

En referencia al Código Tributario, el Artículo 153 establece en la última línea: “...Es prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación”. Esta norma establece directamente la imposibilidad legal de imponer un impuesto que se grave dos o más veces.

La Corte de Constitucionalidad al respecto analiza:

Siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, pro idéntico periodo, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos. (La obligación Tributaria. De Palma, Buenos Aires, 1989, página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones. (Gaceta No. 56, expediente No. 829-98, página No. 18, sentencia 10-05-02).

Ante los conceptos legales citados, se puede agregar que la doble tributación basada en la acumulación de impuestos que gravan la misma renta impositiva, rompe con cualquier interés del Estado en establecer una justicia fiscal al gravar, debido a que no grava un ingreso, una utilidad o un rendimiento obtenidos por un contribuyente como consecuencia de la realización de actividades productivas, sino un impuesto con otro impuesto.

En ese sentido, obliga a tributar o a contribuir sobre un gasto que le limita su patrimonio y que el mismo es ilegal, puesto que no debemos olvidar que, en esencia pagar un impuesto representa para el contribuyente una necesaria disminución patrimonial.

Por lo tanto, al cobrarse impuesto sobre impuesto, se está forzando a los particulares a efectuar aportaciones tributarias injustas e inadecuadas a sus respectivas capacidades contributivas, vulnerándose además los principios de proporcionalidad impositiva o justicia fiscal establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Los impuestos son el medio necesario para el funcionamiento del Estado, en el sentido de que se tienen que rechazar para poder financiar el gasto público que finaliza con el servicio estatal para la población, debido a

que la misma no puede proveer para sí misma de carreteras, seguridad pública, servicios básicos, etc.

Estos bienes y servicios que el sector público debe proveer a las personas, promueve la necesidad inevitable de recabar ingresos de las actividades productivas para poder financiarlos, Ante esta necesidad, es importante el establecimiento de un régimen tributario justo, equitativo y que no tenga efectos confiscatorios para los contribuyentes.

De esta manera, la Constitución Política de la República de Guatemala ha determinado los principios rectores de dicho régimen de los que destaca la prohibición impositiva de gravar dos o más veces un mismo impuesto en el cual se presenten los demás elementos de la doble múltiple tributación.

Para el autor Luis García López Guerrero, en su obra Derechos de los Contribuyentes comenta que la doble o múltiple tributación es: “aquella circunstancia o acontecimiento en el que dos o más normas tributarias someten a imposición la realización o descripción de un mismo hecho generador, sea por uno o por varios sujetos activos”. (1997:326).

Según el investigador, el concepto del autor establece que la doble o múltiple imposición se cumple cuando existen dos o más normas tributarias que gravan un mismo hecho generador, por tanto, se duplica o multiplica la imposición y se perjudica la capacidad contributiva del contribuyente.

La doctrina como la legislación nacional constitucional y ordinaria establece la necesaria limitación para el Estado en cuanto a gravar dos o más veces de manera ilícita un mismo hecho generador, al mismo sujeto pasivo y en un mismo periodo impositivo, Aunque, como se analizara más adelante, este último supuesto se debe establecer en el mismo impuesto u otro impuesto que tenga relación compensativa con el primero; pero sin una misma renta imponible puede determinar una doble tributación aun en períodos distintos cuando se grava la misma renta.

Derecho comparado

a) México:

El autor Luis García López Guerrero comenta en su obra Derechos de los Contribuyentes que en “México la doble tributación se presenta de dos formas, la primera cuando dos o más leyes federales gravan una misma

renta impositiva relacionada al mismo hecho generador en un determinado periodo impositivo.”(2001:21).

La segunda se manifiesta cuando la Federación y otras instituciones públicas como las municipalidades gravan la misma actividad impositiva del contribuyente. En México no existe un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción fiscal de la Federación y de los Municipios, posibilitados al legislador Federal a gravar determinados hechos que también son grabados por las municipalidades.

En Guatemala esta situación no se presenta debido al sistema constitucional y legislativo en el régimen tributario que establece que los municipios no pueden decretar, derogar o reformar impuestos, tasas o arbitrios, contrario al país mexicano.

Al imposibilitar la capacidad de los municipios a gravar situaciones que genera renta en los contribuyentes a nivel municipal, la doble o múltiple tributación en Guatemala se manifiesta más que todo por la poca integración de los impuestos directos e indirectos, Creándose leyes especiales como la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas en Polvo para la Elaboración de Bebidas y

Agua Natural Envasada, Decreto Número 9-2002 del Congreso de la República de Guatemala o la Ley del Impuesto Sobre Pasajes Aéreos Internacionales, de las cuales fueron declarados algunos de sus artículos e inconstitucionales, las cuales se analizarán en el último capítulo de manera integral. México ha tratado de solucionar el problema creando una ley que unifique la facultad legislativa de crear impuestos, mediante la creación de impuestos federales únicos, pero se ve limitado debido a la forma de organización federal de su sistema de gobierno, el cual faculta a los gobiernos municipales desde un ámbito constitucional, a gravar hechos generadores de impuesto.

b) Argentina:

En Argentina se manifiesta un problema similar al de México. La Constitución Nacional de Argentina no regula ninguna normativa que limite o imposibilite al Estado central a crear un impuesto si ya está regulado un mismo hecho generador a nivel municipal. La Ley 23.548 en su artículo 9 inciso b, establece la prohibición a la doble tributación, lo que le ha servido a tribunales de justicia a declarar inválida la doble tributación municipal si ésta se encuentra en una ley nacional.

En relación a Guatemala, las municipalidades ha creado durante muchos años a la fecha el establecimiento por medio de reglamentos y ordenanzas, tasas y arbitrios que violentan la Constitución Política de la República de Guatemala, debido a que la misma establece que solo el Organismo Legislativo puede establecerlos, Ante el desconocimiento de la Población municipal, en la mayoría de municipios son aceptados los arbitrios impuestos por el Concejo Municipal, lo que podría manifestarse de cierta manera una doble o múltiple tributación.

c) El Salvador:

En El Salvador igual que en los anteriores países citados no existe una normativa constitucional que proteja al contribuyente del poder legislativo de crear leyes especiales que puedan motivar a la doble o múltiple tributación.

La Constitución de la República de El Salvador en el artículo en el artículo 231 establece la forma en que se recaudan los tributos, pero no expresa de manera taxativa la limitación del Estado a su poder impositivo que le garantice constitucionalmente los derechos de los contribuyentes. Ante esta falta de regulación de jerarquía constitucional, El Salvador presenta varias dificultades para los contribuyentes debido a

que se manifiestan múltiples tributaciones en el mismo hecho generador, sujeto pasivo y periodo impositivo en sus leyes tributarias especiales.

Finalidades del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación

Una de las principales finalidades del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación es que limita al Estado y a su poder impositivo de crear varios gravámenes de un mismo hecho generador sobre el mismo sujeto pasivo en un determinado período simultáneo.

Ante esta limitación constitucional, se evitan situaciones como las citadas en los países estudiados, esto debido a varias razones, la primera es que el organismo estatal facultado, constitucionalmente para crear, derogar o reformar impuestos, descansa solamente en el Organismo Legislativo, lo que limita a cualquier organismo o institución pública a gravar a su disposición hechos que generen impuestos, incluyendo al gobierno municipal.

Ante la imposibilidad de limitarse a crear los impuestos necesarios que contribuyan al funcionamiento del Estado, se manifiesta también que ante cualquier incumplimiento a este principio, el contribuyente puede accionar administrativa o judicialmente ante los órganos competentes,

para poder exigir la vulneración de un derecho fundamental de jerarquía constitucional que le ha sido violentado.

De esta manera, se evitan llegar a interpretaciones de nivel ordinario donde las normas tienen un mismo nivel jerárquico y con posibilidades de que la Administración Tributaria como ente recaudador y con facultades coercitivas, obligue al contribuyente a hacer efectivo impuestos aunque características de doble o múltiple tributación.

Otra de las finalidades del principio constitucional de la prohibición a la doble o múltiple tributación, es que el mismo sirve como principio rector para los legisladores al momento de analizar la creación derogación o reformas a leyes fiscales especiales, para que posteriormente se eviten impugnaciones por violaciones a los derechos fundamentales del contribuyente.

Para el contribuyente este principio representa la protección de otros que nacen de su protección, como es el principio a la no confiscación, debido a que se vuelve confiscatorio un impuesto cuando es gravado varias veces y se manifiesten los elementos de la doble o múltiple tributación, perjudicando las empresas o establecimientos del contribuyente y por tanto, también su patrimonio comercial y personal, debido a que como deudor del Estado, éste debe de responder con bienes propios.

Ante estas finalidades citadas, la Corte de Constitucionalidad establece:

El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala exige que el sistema tributario debe ser justo y equitativo”. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo). (Gaceta No. 63, expediente No. 1233-01, sentencia 05-02-02).

Estas limitaciones contributivas derivadas de la prohibición a la doble o múltiple tributación, presentan las garantías principales de los contribuyentes ante el Estado para que no les sea gravada su renta o cualquier hecho generador, varios gravámenes que terminen siendo confiscatorios y perjudiciales a la economía personal del contribuyente y consecuentemente del Estado. En ese orden de ideas, el principio de prohibición a la doble o múltiple tributación, será siempre una facultad limitadora del contribuyente si se presentan situaciones que ameriten la declaratoria de inconstitucionalidad ante los órganos jurisdiccionales competentes.

Los elementos esenciales del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación

Para que se cumpla la doble o múltiple tributación, se deben de cumplir los supuestos o elementos esenciales que integran al principio de prohibición a la doble o múltiple tributación, los cuales se analizaran detalladamente.

Cuando un mismo hecho generador se atribuye a un mismo sujeto pasivo

Para que se cumpla esta característica se tiene que cumplir que el hecho generador del tributo, se le atribuye al mismo contribuyente. Como se ha mencionado con anterioridad, el hecho generador es el supuesto jurídico que el sujeto pasivo cumple y que da lugar al surgimiento de la obligación tributaria.

Ante esta tipificación de los elementos abstractos de la norma que regula el impuesto, el contribuyente se ve en la obligación de extinguir la obligación tributaria de las formas analizadas en el presente estudio, que puede ser el pago, compensación, condonación o la extinción de la obligación fiscal

Sim embargo, el hecho generador que es atribuido al mismo contribuyente, es un tipificación jurídica normal para determinar la obligación tributaria, pero tendrá relación a una doble o múltiple tributación cuando este hecho generador tiene la cualidad que ha sido gravado dos o más veces de la misma renta impositiva en el mismo evento o periodo o plazo en que se genera la obligación tributaria.

Ante esta situación, se puede argumentar que el sujeto pasivo está siendo gravado dos o más veces por el mismo hecho generador, lo que representa una inconstitucionalidad a la potestad contributiva del Estado.

El hecho generador en si no representa violación alguna al principio de prohibición a la doble o múltiple tributación, lo que lo convierte en un impuestos ilícito es la aplicación de ese mismo hecho a la misma renta del contribuyente, sumando una tasa impositiva que afectara las utilidades y por ende los bienes del mismo.

Por lo expuesto, es manifiesto que la situación del sujeto pasivo, se deriva del hecho que existe en un solo sujeto de la obligación tributaria, un mismo hecho generador sobre su misma renta imponible.

Es gravado dos o más veces

Tomando en cuenta lo anterior, es importante unir este elemento con lo comentado en el primer elemento analizado, debido a que el hecho generador para que cumpla la doble o múltiple tributación, debe de estar impuesto a un mismo contribuyente y además ser gravado dos o más veces.

Esta situación se manifestó como lo hemos mencionado anteriormente con el impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias, declarado inconstitucional en el año 2004, determinando la Corte de Constitucionalidad que gravaba la misma renta del contribuyente.

Posteriormente a ser declarado inconstitucional, la Superintendencia de Administración Tributaria sigue cobrando el impuestos desde la fecha citada, retroactivamente, aduciendo que era legitimo la reclamación de pagos antes de ser declarado inconstitucional, situación que a criterio del exponente no debería haber sucedido, porque al ser ilegitimo el impuesto porque violenta derechos del contribuyente, éste nunca debió tener el carácter de positivo.

Consecuentemente, y para no ser afectada drásticamente la Administración Tributaria, se crearon otros impuestos fiscales que tenían las mismas características del Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias, como es el caso del Impuesto Temporal en Apoyo a los Acuerdos de Paz, hoy en día el Impuesto de Solidaridad.

Todos los impuestos citados gravan la misma renta del contribuyente, la diferencia se manifiesta en que el legislador ha regulado que entre los últimos dos impuestos citados y el Impuestos Sobre la Renta, se pueden compensar los pagos efectuados, para compensar esa doble tributación sobre la misma renta, situación que no cambia su carácter inconstitucional y que afecta el patrimonio de los contribuyentes.

Por uno o dos sujetos con el mismo poder tributario

La Constitución Política de la República establece en su artículo 243 que la doble o múltiple tributación se manifiesta por la imposición de uno o dos sujetos con el mismo poder tributario, pudiéndose manifestar en Guatemala si una dependencia autónoma como la municipalidad tiene la facultar jurídica otorgada por el Congreso de la República a cobrar un impuesto cuya renta también es gravada en otra ley con otro ente recaudador, como lo sería la Superintendencia de Administración Tributaria.

En otros países federados es más probable que se manifieste esta situación como se ha estudiado anteriormente, debido a que en los mismos existen dos entes con capacidad de poder impositivo y no solo recaudador, como lo es el Estado como federación y los Estados que lo integran con autonomía para crear impuestos.

En Guatemala es difícil que se manifieste, debido a que los impuestos que recaudan las municipalidades tienen una misma fuente legislativa, lo que equivale a analizar la imposición de un gravamen sobre la renta que solicita la municipalidad, y descartarlo si ya está afecto el contribuyente a esa renta.

Pero si se cumple la norma cuando un solo ente con poder “recaudador”, como sujeto activo, solicita el pago de dos o más impuestos por un mismo hecho generador a un mismo contribuyente, en el mismo periodo de imposición.

El mismo evento o periodo de imposición

Los impuestos establecidos en las leyes fiscales especiales, establecen plazos específicos y perentorios en los cuales el contribuyente debe de cancelar los débitos fiscales, de lo contrario, será acreedor de intereses y otros recargos para su cancelación.

Como se ha estado analizando, cada elemento esencial que forma parte del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación, debe de analizarse integrando cada uno de ellos para que los supuestos se cumplan en su totalidad y se manifieste la inconstitucionalidad.

En ese sentido, éste último elemento manifestará una doble tributación cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario, y por el mismo evento o periodo de imposición.

Este plazo es importante describirlo debido a que los plazos de los impuestos son distintos según el tributo que se está gravando, por tanto, el plazo manifestará que el impuesto que se está gravando a la misma renta del contribuyente, se está realizando en el mismo periodo impositivo, lo que implica una afectación a los intereses económicos del mismo.

En síntesis, se puede decir que en Guatemala la doble o múltiple tributación se ha manifestado durante varias épocas en diferentes impuestos, en los cuales algunos han sido declarados inconstitucionales y otros han simulado la integración de sus elementos, buscando una salida como la compensación entre los impuestos para encubrir su doble tributación e ilegitimidad para ser requerido de cancelación, como se

manifiesta en el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto de Solidaridad, donde ambos impuestos gravan la misma renta, pero al ser compensados entre sí, se simula o justifica la doble o múltiple tributación.

Conclusiones

El ordenamiento tributario guatemalteco, está regulado sobre la base de principios constitucionales como lo es el principio de prohibición a la doble o múltiple tributación, el cual se establece en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, integrando elementos esenciales como lo son: el hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo; es gravado dos o más veces; por uno o más sujetos con el mismo poder tributario; en el mismo evento o periodo de imposición; que determinan si un impuesto está siendo gravado varias veces en un mismo periodo impositivo y de una misma renta al mismo contribuyente, que permiten una aplicación justa y equitativa en el establecimiento de los impuestos, respetando el derecho de los contribuyentes.

La aplicación del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación afecta sustancialmente los intereses económicos de los contribuyentes y contradice lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, por tanto, el principio limita al Estado a no establecer impuestos que promuevan la confiscación de los bienes de los contribuyentes.

En otros países como México, Argentina o El Salvador, se manifiestan problemas de doble o múltiple tributación debido a que están organizados por estados federados que le otorgan el poder legislativo al Estado Federal y las municipalidades para crear tributos o porque no regulan en sus constituciones de manera expresa la prohibición a la doble o múltiple tributación.

En consideración de lo expuesto, los elementos esenciales del principio de prohibición a la doble o múltiple tributación establecen la limitación y sirven como rectores del Organismo Legislativo al momento de crear normas jurídicas tributarias para que no manifiesten una doble o múltiple tributación. En cuanto a los efectos que alcanza la aplicación a la doble o múltiple tributación son varios, uno de ellos es la afectación que se produce a la renta del contribuyente, minimizando su capacidad de inversión y crecimiento empresarial, además la posible manifestación de que los impuestos tengan efectos confiscatorios, llevando al contribuyente a la suspensión de su actividad comercial debido a su descapitalización.

Referencias

De la Garza, S. (2000). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa.

García, L. (1997). *La exención a las empresas violentadas en el principio de equidad*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.

García, L. (2001). *Derechos de los contribuyentes*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Jarach, D. (2009). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Depalma.

Monterroso, G. (2009). *Fundamentos Tributarios*. 3ª edición. Guatemala: Comunicación Gráfica G&A.

Pérez, J. *Derecho tributario, estudios de derecho financiero*. Madrid: Editorial Ariel.

Sainz, F. (2004). *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Derecho Públicos.

Villegas, H. (2006). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Argentina: Ediciones Depalma.

Constitución Política de la República de Guatemala.

Código Tributario, Decreto 89-91.