

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



Principio de exclusividad en la condonación de impuestos

-Tesis de Licenciatura-

Humberto Ramírez Caal

Guatemala, abril 2014

Principio de exclusividad en la condonación de impuestos

-Tesis de Licenciatura-

Humberto Ramírez Caal

Guatemala, abril 2014

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 Lic. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano M. Sc. Otto Ronaldo González Peña

Coordinador de exámenes privados M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador del Departamento de Tesis Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla

Director del Programa de Tesis Dr. Carlos Interiano

Coordinador de Cátedra M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Asesor de Tesis Licda. Mariannella Giordano - Snell

Revisor de Tesis M. Sc. Ruth Elisabeth Ávalos Castañeda

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Lic. Sergio Armando Teni Aguayo

Lic. Ricardo Bustamante

Licda. Vilma Corina Bustamante Mays

Licda. Alba Ruth Sandoval Guerra

Segunda Fase

Lic. Javier Aníbal García

Lic. Héctor Ricardo Echeverría Méndez

Licda. Carmela Chamale

M. Sc. Mario Jo Chang

Tercera Fase

Licda. Cándida Ramos Monterroso

Licda. Vilma Corina Bustamante Mays

Licda. María de los Ángeles Monroy

Lic. Sergio Armando Teni Aguayo

Lic. Omar Rafael Ramírez Corzo

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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIO DE EXCLUSIVIDAD EN LA CONDONACIÓN DE IMPUESTOS**, presentado por **HUMBERTO RAMÍREZ CAAL**, 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 a la Licenciada **MARIANNELLA GIORDANO-SNELL**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **HUMBERTO RAMÍREZ CAAL**

Título de la tesis: **PRINCIPIO DE EXCLUSIVIDAD EN LA CONDONACIÓN DE IMPUESTOS**

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, 20 de noviembre de 2013

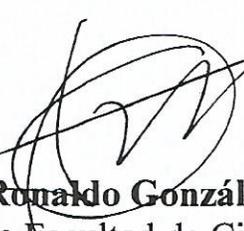
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Licda. Mariannella Giordano-Snell
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintiuno de noviembre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIO DE EXCLUSIVIDAD EN LA CONDONACIÓN DE IMPUESTOS**, presentado por **HUMBERTO RAMÍREZ CAAL**, 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 a la Licenciada **RUTH ELISABETH ÁVALOS CASTAÑEDA**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.


M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **HUMBERTO RAMÍREZ CAAL**

Título de la tesis: **PRINCIPIO DE EXCLUSIVIDAD EN LA CONDONACIÓN DE IMPUESTOS**

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, 23 de enero de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. Sc. Ruth Elisabeth Ávalos Castañeda
Revisor Metodológico de Tesis



DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **HUMBERTO RAMÍREZ CAAL**

Título de la tesis: **PRINCIPIO DE EXCLUSIVIDAD EN LA CONDONACIÓN DE IMPUESTOS**

El Director del programa 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 Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 25 de febrero de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **HUMBERTO RAMÍREZ CAAL**

Título de la tesis: **PRINCIPIO DE EXCLUSIVIDAD EN LA CONDONACIÓN DE IMPUESTOS**

El Director del programa de tesis, y 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 estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

Por tanto,

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

Guatemala, 24 de marzo de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



Nota: para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido de la presente investigación.

DEDICATORIA

A TÍ DIOS

Fuente de vida, por guiarme a esta etapa, teniéndome cubierto de tu luz y amor, dándome fuerza y constancia para lograr las metas.

A MI MADRE

Amalia Caal, (†) por haber sido una mujer tenaz, que luchó por salir adelante, transmitiendo su valor y el coraje y depositando la semilla del éxito para compartirlo con mis hermanas.

A MIS HERMANAS

María Consuelo, Silvia Rebeca, María Teresa y Julio Cesar, por compartir conmigo las alegrías y tristezas durante todo el trayecto de nuestras vidas.

ESPECIALMENTE A:

Virginia Marroquín por ser una mujer extraordinaria que me ha acompañado durante estos años mostrándome su valioso apoyo y cariño incondicional, a Yulisa que con su sonrisa hace que cada día sea más hermoso.

**A MIS HIJOS Y
SOBRINOS**

Que el éxito alcanzado sea parte de sus vidas y bastión fundamental para alcanzar los propios.

A MIS AMIGOS

Por su amistad sincera, especialmente a Francklin Fernández y Cesar Calmo por el apoyo que me brindaron y la confianza en que descansa nuestra amistad.

A:

Universidad Panamericana por haberme recibido en sus aulas en la culminación de la carrera profesional.

A USTED:

Infinitas gracias por compartir conmigo este momento tan especial en mi vida.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho Tributario	1
Principios Constitucionales en materia de tributos	20
El principio de exclusividad en la legislación internacional y nacional	32
La condonación de impuestos en la legislación internacional y nacional	36
Análisis legal y jurídico en la aplicación del principio de exclusividad en la condonación de impuestos	42
Conclusiones	53
Referencias	55

Resumen

La investigación abarcó en el conocimiento de las instituciones del derecho tributario hasta llegar a conocer las formas de extinción de los impuestos, especialmente la condonación, sin olvidarse de la relación jurídica que se da entre el sujeto activo, que lo ejercita el Estado y el sujeto pasivo que recae en el contribuyente.

Se conocieron los principios constitucionales en los que descansa el derecho tributario, profundizando en la investigación en los principios de legalidad, de reserva de ley y el de exclusividad, sin dejar de conocer los que la Constitución de la República de Guatemala reconoce como tal.

Asimismo, se analizó la legislación internacional y nacional de países que aceptan en la ley suprema el principio de exclusividad, haciendo la comparación respectiva con la que en Guatemala se aplica, también se estudió la institución de la condonación en los países que la tienen plasmada en la ley ordinaria, observando y comparando cómo se aplica en su respectiva nación.

Al término de la investigación se realizó el análisis legal y jurídico que conlleva la aplicación del principio de exclusividad en la condonación de impuestos, analizando las leyes nacionales que la resguardan y

comparándola con las leyes internacionales que igualmente la aplican, cerrando con la exposición de la reciente ley promulgada en Guatemala que condonó impuestos.

Palabras clave

Principio de Legalidad. Derecho Tributario. Exclusividad. Condonar. Constitución. Tributo. Impuesto.

Introducción

La presente tesis se realizó con el conocimiento del Derecho Tributario, área profesional que adolece de escasa investigación nacional y los actuales estudios de la materia, no se dan abasto con todos los cambios que constantemente se dan en dicha materia.

Por lo que el presente trabajo aporta material de apoyo e investigativo para enriquecer esta rama del derecho.

Se abordó brevemente el nacimiento de los tributos en el ámbito internacional y cómo esto influyó en Guatemala. También se enunciaron las principales instituciones del Derecho Tributario, materia que regula los tributos.

El Derecho Tributario descansa todo su quehacer en los principios constitucionales, siendo el del presente estudio, el de exclusividad, no obstante para comprender éste, es necesario analizar el de legalidad, principio básico en materia de impuestos, así como también el de equidad y justicia, el de igualdad y generalidad, también el de capacidad de pago, el de no confiscación, y no doble tributación, no se podría comprender un solo principio sin el conocimiento de todos en su conjunto, ya que todos están integrados y relacionados entre sí.

El estudio versó en comprender de mejor forma estos principios constitucionales, que facultan al Congreso de la República en la promulgación de leyes tributarias, creando impuestos sobre la base del principio de legalidad, así como extinguiendo los mismos a través de la condonación, aplicando el principio de exclusividad, estableciendo las diferencias y objetivos de dicho principios.

Se estableció por qué no es de conocimiento general dicho principio, siendo que el de exclusividad se encuentra implícito dentro del principio de legalidad.

Por otra parte se estableció desde el enfoque legal, tanto internacional como nacional, cómo la ley otorga facultades exclusivas, analizando la aplicación de la ley ordinaria hacia la remisión a la ley constitucional.

Se alcanzó un análisis jurídico legal, en la aplicación de los principios de legalidad y de exclusividad constitucional en el campo del derecho tributario, el cual generó las herramientas necesarias para establecer las diferencias de cada principio constitucional y su aplicación, asimismo, coadyuvo a la comprensión del porqué la condonación de impuestos se da en forma espaciada mientras que la creación o modificación de impuestos es más continua.

En tal sentido, el ponente de la presente tesis, en la cual se usaron las herramientas modernas de investigación, dejó plasmado un aporte sustancial y básico en el conocimiento y desarrollo de los principios constitucionales, sus diferencias así como su aplicación en el campo del derecho tributario.

Derecho tributario

El derecho tributario se debe a la necesidad de regular la imposición de tributos, la historia muestra cómo personajes con jerarquía alta simplemente imponían porque sí por que había alguien que debiera pagarlos, de una u otra forma sin ninguna regularización ni beneficio para el que los pagaba. De esa cuenta Diep cita a Confucio que hace más de 2600 años manifestó "Si el príncipe es compasivo y virtuoso el pueblo entero ama la justicia, cumplirá todo lo que el príncipe le ordene. Por consiguiente si el príncipe exige unos impuestos justos, le serán pagados por el pueblo amante de justicia". (2001:7)

Siguiendo la línea de la historia, ésta marca la evolución de la humanidad, la convivencia en sociedad, relacionando todo tipo de actividades entre sí, partiendo de esta idea podemos decir que el derecho común da nacimiento al derecho civil, siendo éste la base principal del nacimiento del derecho público y privado, los cuales no están separados entre sí, aunque se vean de forma independiente, ambos tienen mucha relación entre sí.

Villegas narra:

El derecho civil se compara a un gran tronco y de éste se desprendió el derecho público, aparentando una separación entre derecho público y derecho privado, pero esta separación no es completa, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contiene tanto uno como el otro. (1997:156)

El derecho tributario encuadra en el derecho público ya que relaciona a las personas con el Estado y no obstante que la historia lo marca desde épocas pasadas, su nacimiento lo vemos en el siglo XIX, por lo que anteriormente predominaba el derecho común y civil.

De esa cuenta Berliri establece:

Es una opinión ampliamente difundida por no decir aceptada de manera unánime, que el estudio del Derecho Tributario es de origen reciente y que incluso, si se prescindiera de algún comentario a determinadas leyes impositivas, no es posible atribuir a esta rama del derecho una fecha de nacimiento anterior a los principios de este siglo. (1964:33)

Finanzas públicas y derecho tributario

El derecho financiero forma parte del derecho público y es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, determinando la estructura de los ingresos y gastos públicos, por lo que la actividad financiera del Estado es la que desarrolla la obtención de recursos económicos los cuales son destinados para satisfacer las necesidades de la población.

Según Alveño, en su expresión en cuanto a la actividad financiera del Estado cita a Giuliani:

Pareciera innecesario recordar por sabido, que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas -pecuniarios o de otra especie- y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera. (2013:27)

Asimismo, se puede observar que el derecho financiero es una disciplina en pleno desarrollo, en donde su contenido es eminentemente económico, teniendo como objetivo principal la administración de los recursos económicos, en su captación como en su erogación.

Al respecto Villegas indica: "Las finanzas públicas, en su concepción actual y genéricamente consideradas tienen por objeto examinar como el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos" (2003:1)

Para conocer de donde proviene el derecho tributario es necesario analizar y conocer el derecho financiero, quien es el que le da vida, como lo indica Delgadillo:

El derecho financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado. Este campo se reduce cuando nos concretamos al aspecto de la obtención de recursos que recibe el Estado por distintos medios, ya sea por la explotación de sus propios bienes, por la aportación voluntaria de diversos sujetos o por la imposición que establece debido a su poder de imperio.(2012:21)

De lo expuesto por Delgadillo, se puede observar que el derecho tributario está inmerso dentro del derecho financiero, que éste lo necesita para la obtención de recursos y que si no lo tuviera sería la debacle del Estado para cumplir con el bien común.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en la invocación indica "al Estado, como responsable del bien común...", y en el artículo 1 "El Estado de Guatemala, se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común", siendo que el Estado debe proporcionar el bien común, es necesario obtener los recursos para proporcionarlos, de ahí la necesidad que el derecho financiero tenga a su lado al derecho tributario como recolector de recursos.

Al respecto Jarach indica:

El aspecto jurídico de las finanzas comprende el estudio de otras disciplinas vinculadas con dicha ciencia, y que el derecho tributario forma parte de ese estudio, pero no lo agota. Se acerca, en cambio, a ese propósito el llamado derecho financiero. Dentro de esta materia jurídica, sobresale como parte del mismo, el derecho tributario. (2004:361)

Por lo que el derecho financiero y el derecho tributario son necesarios para el desarrollo de la sociedad misma y ambos no pueden estar separados por que cada uno se complementa con el otro.

Definición derecho tributario

El derecho tributario o derecho fiscal, comprende el conjunto de normas, principios e instituciones que desarrollan la actividad tributaria, tal como Villegas indica: "el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos" (2005:187) y De Mendoza "el Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto de estudio el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos" (1993:21)

De acuerdo con los preceptos expuestos, el derecho tributario es una rama del derecho público y financiero, ya que sus normas e instituciones están inspiradas en principios de orden público, aglutinando un conjunto de normas y principios que tienen como función regular la creación y recaudación de los tributos.

Contenido del derecho tributario

Es de suma importancia comprender que el derecho tributario se visualiza desde dos puntos de vista.

a) El material o sustantivo, que son las normas jurídicas que regulan la relación jurídica tributaria con sus elementos, al respecto, De Mendoza indica "El derecho tributario material comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria." (1993:21), y

b) El formal o administrativo, que son las disposiciones, medios o formas de cumplimiento de las obligaciones, al respecto, De Mendoza menciona:

Que el derecho tributario formal comprende el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental, cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas surgidas entre la administración pública y los particulares, como consecuencia del desenvolvimiento de esta actividad. (1993:22)

Comprendiendo el contenido del derecho tributario, ambas partes se entrelazan para dar como resultado el nacimiento de la relación jurídica entre los sujetos pasivos y activos, culminado con el cumplimiento de esa relación.

Los tributos

De acuerdo a las diversas épocas de la historia, el tributo ha representado aspectos importantes en la contribución, en un inicio su pago se realizaba en especie, el cual se otorgaba de manera forzosa por los pueblos vencedores que solían imponer a los vencidos de una guerra, o bien como ofrenda a los dioses, o con trabajo personal, por lo que el tributo

representaba una obligación con el líder que los gobernaba, por lo que el origen de los tributos fue la ambición de reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas.

En Guatemala podemos recordar que entre los tributos en la época de la colonia existía la mita, que consistía en que el 4% de las personas era sorteado para trabajar con un español; también estaba el alcabala, que era el pago del 2% sobre la compra o venta de inmuebles, y el quinto real, que es pagar la quinta parte del oro o plata al Estado español.

Siendo la época independiente, Justo Rufino Barrios emitió el primer código fiscal, en 1881. En la época moderna nace la Hacienda Moderna a la cual nombraron como Finanzas Públicas, a la fecha esta función recae en el Ministerio de Finanzas Públicas como coordinador del sector público financiero.

Tributos viene del latín TU que significa lo que se tributa, tributo, contribución, mientras que impuesto es lo que se tributa al Estado.

Definición de tributos

El Código Tributario, decreto ley 6-91, en su artículo 9 proporciona el concepto de tributos, "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"

Villegas lo define como "prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines". (1984:78)

Del conocimiento legal y doctrinario se desprende que los tributos son prestaciones que exige el Estado, para tener los recursos necesarios para cubrir el gasto público y cumplir con su fin primordial, que consiste en satisfacer las necesidades públicas y sociales.

De dichas conceptualizaciones se desprenden las características esenciales y propias del tributo, a) se ejerce el poder de imperio del Estado en exigir, b) que dichas prestaciones deben ser en dinero, c) que los tributos están contenidos y fundados en la ley, y d) la finalidad es la de satisfacer las necesidades del Estado.

La Corte de Constitucionalidad en resolución de los expedientes acumulados números 42-91, 43-91, 52-91 en su actuar de jurisprudencia establece una definición bastante clara de los tributos:

Son las prestaciones que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en el monto y en las formas establecidas por la ley, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad. Existen tributos que presentan características especiales, en cuanto recaen sobre determinadas categorías o grupos de personas y en cuanto el monto de su recaudación tiene un fin específico, en el cual los sujetos obligados pueden tener interés, sin que por ello la obligación tributaria sea medida por el beneficio que les reporta. El sujeto activo de la

relación jurídica tributaria es siempre el Estado; sin embargo, éste puede establecer que el acreedor de aquélla sea un ente público autónomo diferente al fisco; delegando, no la potestad de crear tributos, la cual es inherente al Estado, sino la potestad de recaudarlos y de administrarlos, delegándola en ciertos entes públicos.

Se puede observar, la definición clara y precisa de tributos, así como la facultad del Estado en la creación de impuestos, y cómo éste puede delegar la recaudación y administración del impuesto, no necesariamente en la SAT.

Clasificación de los tributos

El Código Tributario, decreto ley 6-91, en su artículo 10 proporciona la clasificación de los tributos, indicando "Clases de Tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras".

El punto de vista de Villegas es "la clasificación más aceptada en la doctrina y el derecho positivo de las democracias modernas de occidentes es la que divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales". (2003:154)

La legislación así como la doctrina tienen alguna similitud en su clasificación, con la excepción que las tasas, la ley tributaria no la tiene contemplada como tal.

Impuestos

El impuesto es la modalidad directa de recaudar fondos que contiene la obligación de dar o hacer, que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente, en esa línea Alveño indica "es el tributo que el Estado está facultado para cobrar a los contribuyentes en virtud de una ley, sin quedar obligado a contraprestación alguna respecto del sujeto pasivo" (2013:160). Para Giuliani "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente". (2004:254)

El Código Tributario en su artículo 11 indica "Impuesto, es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente".

Arbitrios

Son los tributos que se pagan a las municipalidades para que estas desarrollen sus programas de bienestar social de la comunidad, en la doctrina no hay información de ello por lo que se considera que es particular en Guatemala, estando regulado en el Código Tributario en su

artículo 12 que preceptúa "Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades".

Se puede observar que el impuesto y el arbitrio son tributos decretados por ley. Sin embargo, su ámbito de aplicación es territorial, por un lado los arbitrios se circunscriben en el área municipal, mientras que los impuestos son aplicados en todo el territorio nacional.

Contribuciones especiales y por mejoras

La contribución especial para Giuliani "es la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales, que atiende el Estado". (2004:302)

Asimismo, nuestro ordenamiento legal, el Código Tributario en su artículo 13 estipula:

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. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para la recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Siendo la contribución especial la contraprestación que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población con el objeto de atender en forma parcial el costo de una obra

o servicio de interés general y que se traducen en un beneficio a quien se presta.

Por otro lado, tenemos la contribución por mejoras en donde Villegas reza "Contribución por mejoras, son contribuciones especiales en las que el beneficio del obligado proviene de una obra pública que presuntamente beneficia a dicho contribuyente al incrementar el valor de su o sus inmuebles". (2003.197)

Tasas

Como podemos observar, la ley no la contempla como tributo, pero si como tasa administrativa, siendo una de las formas de recaudación de recursos de las municipalidades, observando el artículo 100 del Código Municipal en su inciso e) indica "El producto de los arbitrios, tasas administrativas y servicios municipales".

Tomando la referencia de Hurtado que dice:

En las tasas existe una actividad especial del Estado que se encuentra materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado o sujeto pasivo. Por lo que una persona -individual o jurídica- pagará una suma de dinero como contraprestación a un servicio público, el cual puede ser proporcionado por el Estado, la municipalidad o por cualquier otro ente estatal. (2012:28)

En la legislación así como la doctrina la tasa para que se dé como tal, debe estar enfocada en la prestación de un servicio o beneficio que recibe el vecino o sujeto pasivo de la relación jurídica, en la circunscripción municipal que se cobre.

Relación jurídica tributaria

Delgadillo afirma "La relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación o extinción de derecho y obligaciones en materia de contribuciones". (2012:88)

Es de suma importancia para el presente estudio conocer dicha relación, siendo que esta es la esencia del Derecho Tributario, ya que se establece, en primer término, una relación jurídica tributaria, entre sujeto activo y sujeto pasivo, y en segundo término, la obligación tributaria, misma que se da cuando el supuesto jurídico acontece, naciendo la obligación de extinguirla.

De esa cuenta el Código Tributario guatemalteco, indica en su artículo 14:

Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre

determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

El sujeto activo, es el ente recaudador del Estado, encargado de velar para que se cumplan las normas tributarias, mientras que el sujeto pasivo, es el contribuyente quien deberá aportar los tributos correspondientes de acuerdo a sus ingresos.

Formas de extinción de la obligación tributaria

Al establecerse el tributo, sea este impuesto, arbitrio y contribuciones especiales o por mejoras y al realizarse el presupuesto del hecho generador se inicia relación jurídica, entre el sujeto pasivo y activo, dando nacimiento a la obligación tributaria, que trae como consecuencia la extinción del tributo. La doctrina como la legislación contempla varias formas de ponerle fin a la obligación.

El Código Tributario en su artículo 24 indica los medios de extinción describiéndolos así; "Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguiente medios: 1-El pago. 2-La compensación. 3-La confusión. 4-La condonación o remisión. 5-La prescripción".

El pago

Es la forma principal y común de cancelar un adeudo tributario en dinero, constituyendo el mismo un crédito de suma líquida y exigible que el contribuyente paga al encargado de la percepción del tributo. De acuerdo a De la Garza. "El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión crediticia del sujeto activo". (1999:595)

Partiendo de estos conceptos el Código Tributario en su artículo 36 lo define de la siguiente forma "Efecto del pago y medios de garantizarlo. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere..."

El pago se puede realizar por diversas formas, por medio de terceros, bajo protesta, a cuenta, todos con el objetivo de extinguir la obligación tributaria.

La compensación

Ésta se da cuando el importe de una se encuentre comprendida en el de la otra, o sea que tiene lugar cuando el sujeto activo, (el fisco) y el sujeto pasivo (el contribuyente) son acreedores y deudores recíprocos, esta forma de extinción debe ser clara en sus montos y exigibles para ambos.

Santiago indica "La compensación es un modo de extinción de las obligaciones que implica la existencia previa de dos sujetos que son acreedores y deudores el uno del otro". (2007:98)

El Código Tributario en el artículo 43 indica:

Compensación. 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 períodos 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. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria. Asimismo, el artículo 44 define la compensación especial, Compensación Especial. El contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aun cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

De lo expuesto se concluye que para que se de este medio de extinción es necesario que se establezcan la figura de acreedor y deudor para completarse una con otra.

La confusión

La confusión se da cuando las calidades de deudor y acreedor se reúnen en la Administración Tributaria, que representa al sujeto activo de la relación jurídica. El artículo 45 del Código Tributario es simple y claro en lo que dice "Concepto. La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación".

Alveño al citar el Diccionario de la Lengua Española, informa:

La acepción confusión tiene varias interpretaciones, pero a la que nosotros nos interesa es la que dice "Acción y efecto de confundir, mezclar." Asimismo menciona, El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual trae la confusión de derechos, que mucho nos ayuda para distinguir la compensación de la confusión, veamos, "Confusión de derechos. Situación jurídica planteada por reunión simultánea de una persona de las calidades del acreedor y deudor en el mismo negocio jurídico..."(2013:119-120)

Como la misma palabra lo indica confusión, se confunde uno de otro, entre sujeto activo y pasivo, entre acreedor y deudor, extinguiendo la obligación tributaria cuando solo queda un sujeto, el cual debe ser el sujeto activo.

La prescripción

Cuando transcurre el tiempo estipulado en ley sin que el sujeto activo de la relación jurídica exija el pago correspondiente se hace valer la prescripción extintiva del tributo.

El Código Tributario en su artículo 47 estipula:

Prescripción. 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 los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso. El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal.

La prescripción se conforma cuando el deudor, que es el sujeto pasivo de la relación jurídica queda liberado de la obligación por la falta de acción del sujeto activo en este caso el ente recaudador.

Villegas proporciona la siguiente definición de prescripción "Este medio se configura cuando el deudor queda liberado de su obligación por la infracción de Estado durante cierto periodo de tiempo."(2003:381)

La condonación o remisión

Se dejó de último el estudio de esta forma de extinción de los tributos porque reviste de importancia para el presente estudio. La condonación se da para extinguir el impuesto, que es una obligación sustantiva, y la misma solo se da por remisión de la ley.

El Código Tributario indica en su artículo 46:

Condonación. La obligación de pago de los tributos causados, sólo 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, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 de este código.

La condonación se da como perdón o liberación del impuesto causado, esta figura se ha creado dentro del derecho tributario con el objeto de que el Estado cuente con una herramienta para extinguir tributos cuando la situación económica nacional lo amerite, procediendo entonces solo en casos especiales.

Santiago define:

La condonación o remisión de deuda es el acto jurídico por el cual el acreedor renuncia a exigir el pago de lo que se le debe. Constituye en cierta forma, un modo de extinción voluntario y gratuito de la deuda que en principio se aleja de los principios de indisponibilidad y legalidad que caracterizan a una obligación tributaria. (2007:99)

Siendo entonces la condonación un beneficio para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, que regularmente se da en tiempo y forma diferente, pasan años para que se otorgue y cuando se da, no es en su totalidad sino en un pequeño porcentaje.

Principios constitucionales en materia de tributos

Los principios tributarios se pueden observar desde el punto de vista elemental, estos los recoge la doctrina en los postulados de Smith que consisten en; el principio de igualdad, de certidumbre, de comodidad, y de economía.

Delgadillo al respecto señala:

Los principios de igualdad, certidumbre, comodidad, y economía que hace más de dos siglos expuso Adam Smith en el libro V, capítulo II, de su obra Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, siguen teniendo vigencia, ya que su observancia resulta indispensable para el buen funcionamiento de todo sistema tributario. (2012:66)

Asimismo, desde el punto de vista constitucional se encuentran: el principio de legalidad y reserva de ley, de capacidad de pago, doble o múltiple tributación, de igualdad, justicia y equidad, de generalidad y proporcionalidad, de propiedad privada y no confiscación, de irretroactividad, confidencialidad y de exclusividad.

Dichos principios serán analizados desde el punto de vista constitucional, ya que los mismos tienen relación directa con los postulados de Smith.

Un principio jurídico constitucional es la base sobre lo que se construye una sociedad, un principio tributario es el basamento sobre el cual se elabora la norma tributaria, por lo que los principios son la

base primordial del ordenamiento jurídico sobre lo que descansa el Estado.

Al respecto, Quisbert indica:

Un principio es un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construye las instituciones de Derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado. (2006:28)

El texto constitucional de la República de Guatemala, contiene los principios fundamentales que en materia tributaria se deben de observar, con el objetivo de distribuir la carga tributaria en forma justa y ecuánime, teniéndolos como pilares donde las instituciones tributarias deben asentarse.

Principio de legalidad y reserva de ley

Este principio es fundamental en el derecho tributario guatemalteco. El tributo existe porque hay una ley que los creó. La emisión de normas relativas a impuestos debe de emanar desde el Órgano Legislativo, este principio es un limitante para la promulgación de leyes tributarias, y garante para los sujetos pasivos de la relación jurídica, ya que las normas para emitirse deben de ser de carácter general, abstracta, impersonal y emitida por el Organismo Legislativo, siendo el principio rector en la emisión de la ley tributaria.

Este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*). El principio de legalidad consiste en que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo. El principio de legalidad tributaria, al cual la doctrina también ha denominado como principio de estricta legalidad, constituye una regla de Derecho Constitucional Tributario universalmente adoptados por los ordenamientos jurídicos contemporáneos; y por dicho principio se exige que la administración tributaria someta su actuación al imperio de la ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte. (Santiago, 2007:18)

Cabe mencionar que siendo el principio rector en materia tributaria la Constitución Política de la República de Guatemala lo enmarca en su artículo 239, el cual dice:

Artículo 239.- Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Asimismo, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, ha sentado jurisprudencia en dicho principio aduciendo al respecto en el expediente 3785-2008.

La potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del texto Supremo.

La doctrina, la ley y la jurisprudencia concluyen en que no hay tributo si no está establecido en la ley, y la ley, solo puede ser emitida por el Congreso de la República de Guatemala, a quien le corresponde esa facultad exclusiva, y ésta debe de observar los presupuestos constitucionales para su emisión. Se puede observar al analizar lo anterior expuesto, que coexisten ambos principios, el de legalidad, no hay tributo sin ley y el de reserva de ley, ésta solo puede ser emitida por el Órgano Legislativo.

Asimismo, se debe observar que el artículo 239 constitucional no solo alberga el principio de legalidad y reserva de ley sino que también se encuentra el principio de jerarquía normativa al exponer en el último párrafo.

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

Siendo este artículo constitucional la base fundamental sobre la cual descansan varios principios que en materia tributaria son vitales.

Principio de capacidad de pago

Este principio tiene como regla básica la distribución de la carga tributaria, relacionado directamente con el sujeto pasivo de la relación jurídica; en este caso, el contribuyente debe de contribuir con el sostenimiento del Estado, con los ingresos que percibe, pagando tributos en forma proporcional de acuerdo a sus ingresos.

Al respecto la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 243 manifiesta: “Principio de Capacidad de Pago: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

Asimismo, Santiago expone:

El principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes, y que los contribuyentes con diferente capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidades equivalentes.(2007:39)

Por lo expuesto, los tributos deben ser pagados en forma proporcional de quien los deba, teniendo en cuenta la riqueza producida por ellos, siempre y cuando sean normas tributarias posibles en su cumplimiento.

Principio de equidad y justicia tributaria

Delgadillo, en cuanto al principio de equidad manifiesta: “El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que este origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación”. (2012:70)

Este principio muestra que la carga tributaria debe ser justa y equitativa para el sujeto pasivo, que el impacto que causen los tributos sea el mismo para todos, que cada quien conforme sus capacidades, responda a la obligación de pagarlos. Por lo que la justicia tributaria debe descansar en la justa distribución de la carga tributaria atendiendo la condición económica del sujeto pasivo, sin obviar que equidad es sinónimo de justicia, para lo mismo el artículo 243 constitucional expuesto en el principio de capacidad es claro al indicar que el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

Principio de igualdad y generalidad

El principio de igualdad se relaciona con el de equidad y de justicia, también va entrelazado con el de generalidad, siendo que todos los ciudadanos deben de contribuir con el sostenimiento del Estado, cuando se señala todos, se habla de igualdad de derechos, asimismo, se da la

generalidad al indicar que son todos sin excepción de discriminación o privilegios en materia fiscal, pero en proporción a sus ingresos, aquí es donde se da la justicia tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 4 expresa:

Libertad e igualdad: En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...asimismo, el artículo 135 afirma, "Son derechos y deberes de los Guatemaltecos... d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley..." y al adentrarnos en el artículo 153 en cuanto al principio de generalidad informa "El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.

El principio de generalidad en materia tributaria hace referencia que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir a los gastos del Estado en la proporción que a cada uno corresponde, por consiguiente no pueden crearse tributos particulares. (Alveño, 2013:58)

En otras palabras, la igualdad en derechos y la generalidad en su aplicación, se da para todos los contribuyentes, sean individuales o jurídicos, como sujetos pasivos de la relación jurídica, cuando se realiza el hecho generador que tipifica el impuesto.

Principio de irretroactividad

Al respecto el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, narra "Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo".

Siendo la regla general, que cuando una la ley es promulgada, su aplicación es inmediata y va dirigida hacia el futuro, por lo que no se puede aplicar al pasado. Teniendo como basamento principal lo anterior expuesto, el artículo 7 inciso 4 del código tributario, decreto 6-91, en relación a la aplicación de las leyes en el tiempo expone; "La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes".

Asimismo, el artículo 66 del mismo cuerpo legal, indica "Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes".

Por consiguiente, la ley no puede retrotraerse a hechos o actos que fueron establecidos por una ley anterior, es una prohibición clara y concisa desde la Constitución hasta la ley ordinaria.

Principio de prohibición de doble tributación

No se permite que se dé la doble tributación, pues implicaría un desastre financiero en los contribuyentes, existiendo parámetros que resguardan dicho principio, se da doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador, aplicado a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por el sujeto activo de la relación jurídica.

Al respecto García, expone; “Desde el punto de vista económico, cuando determinada manifestación de capacidad contributiva es gravada dos o más veces se produce una doble o múltiple contribución, independientemente del *nomen juris* de cada uno de los tributos”.(1999:250) Esta misma autora cita a García, quien “Considera necesario revalidar el concepto de doble o múltiple imposición que ciertamente se reduce a la concurrencia de dos o más gravámenes sobre el mismo hecho imponible afectando un mismo contribuyente”. (1999:250)

El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala en el segundo párrafo define claramente dicho principio, manifestando:

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple 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.

Al comparar la doctrina con la Constitución se puede analizar que la legislación está mucho más actualizada en cuanto a este principio, la doctrina la encuadra, cuando se puede dar, mientras que la Constitución, la prohíbe de entrada, pero solo en cuanto al ámbito territorial interno, no dice nada en cuanto a la externa, y marca claramente los parámetros en que se puede dar, sobre una misma actividad o temporalidad.

Principio de no confiscación y propiedad privada

Ambos principios guardan relación entre sí, siendo que el primero persigue la no confiscación, que es no apropiarse de bienes y el segundo resguarda el derecho de propiedad. La confiscación es la facultad del Estado para privar de sus bienes a una persona sea individual o jurídica, sin compensación alguna.

Alveño, en relación al tema expone: “Un tributo puede calificarse de confiscatorio cuando para pagarlo el sujeto pasivo ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio para hacer frente al crédito tributario”. (2012:64)

La constitución en el artículo 243 segundo párrafo dice; “Se prohíben los tributos confiscatorios...”. Esto indica que ningún tributo puede percibirse dos veces por la misma fuente de riqueza ni por el mismo periodo de tiempo. Y como la consecuencia de la confiscación es la apropiación de los bienes de los contribuyentes, es necesario relatar lo que indica el artículo 39 del mismo cuerpo legal, “Se garantiza la propiedad privada como un derecho, inherente a la persona humana...”. El Estado mismo debe garantizar ese ejercicio por lo que una norma confiscatoria estará violentando el orden constitucional, finalizando con la cita que nos indica el artículo 41 del mismo cuerpo legal, “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias...).

El Estado debe de garantizar el derecho a la propiedad y prohíbe de manera general la confiscación de esos bienes, por lo que una norma tributaria que contradigan dichos preceptos constitucionales será nula de pleno.

Principio de exclusividad

La exclusividad deviene de la palabra exclusivo y ésta dispone de la capacidad y fuerza de excluir, en el presente tema lo exclusivo se asocia a un derecho o privilegio que tiene una institución del Estado.

Al respecto el Diccionario de la Real Academia Española en cuanto a la palabra exclusivo en su inciso 3 manifiesta “Privilegio o derecho en virtud del cual una persona o corporación puede hacer algo prohibido a los demás”. (Recuperado 15.11.2013, 12:09<http://lema.rae.es/drae/?val=exclusividad>)

Este principio poco o nada ha sido abordado por los estudiosos de la materia, dentro o fuera de las fronteras de Guatemala, sin embargo es necesario estudiarlo para ver su alcance y diferencias con los otros principios.

El principio de exclusividad en materia tributaria, recae en el Congreso de la República de Guatemala, de manera general en la creación de leyes, pero esa exclusividad se puede observar desde dos puntos de vista. El primero en la creación de la norma tributaria, para que los ciudadanos aporten al Estado, y el Estado cumplir con sus fines, observando en su emisión todas las garantías constitucionales como el principio de legalidad, para garantizar la justicia tributaria, y el segundo estableciendo la norma tributaria que perdone los tributos, la cual es pura y simple.

Por lo que el principio de exclusividad en la condonación, es todo lo contrario al principio de legalidad. El primero extingue el tributo y el segundo regula la creación tributo.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, indica:

Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales... asimismo, el artículo 171 del mismo cuerpo legal expone:...a) Decretar, reformar y derogar leyes...c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación...

Con el fundamento anterior se analiza que la exclusividad da nacimiento a la norma que regula el tributo, también a la creación de la norma que extingue el mismo.

El principio de exclusividad en la legislación internacional y nacional

El principio es el origen de algo o sobre la base que nace algo, mientras que la exclusividad se da, como la misma palabra lo indica, como un privilegio, un derecho, capacidad o poder especial, en virtud del cual una persona o institución puede hacer algo prohibido a los demás.

Siendo el principio de exclusividad, en el derecho tributario, el nacimiento de un derecho otorgado por el Organismo Legislativo, como lo señala la Constitución de la República de Guatemala.

Anteriormente se expuso que varios países contemplan la institución de la condonación, otros países como El Salvador y Honduras no la consideran en su ley ordinaria, ni mucho menos en la Constitución, por lo que no se encuentra regulada.

La Constitución Política de la República de Nicaragua en el artículo 114 expone claramente el principio de exclusividad que dice: “Creación, aprobación, modificación y supresión de tributos: Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos...”

Como se puede analizar, la exclusividad no se puede delegar, dicho artículo constitucional indica varios verbos, el de crear, aprobar, modificar y suprimir, pero no se lee condonar, ya que el mismo está inmerso en el artículo 138 del mismo cuerpo legal que manifiesta: “Atribuciones de la Asamblea Nacional. Son atribuciones de la Asamblea Nacional: 1) Elaborar y aprobar las leyes y decretos, así como reformar y derogar los existentes”. Siendo la condonación un derecho a

favor del contribuyente, pero para que sea efectiva debe promulgarse en ley.

En el mismo sentido, la Constitución Política del Estado de Bolivia en su artículo 145 reafirma el principio de exclusividad al declarar lo siguiente “La Asamblea Legislativa Plurinacional está compuesta por dos cámaras, la Cámara de Diputados y la Cámara de Senadores, y es la única con facultad de aprobar y sancionar leyes que rigen para todo el territorio boliviano”. La ley ordinaria de Bolivia remite a la Constitución para que se pueda dar la condonación en virtud de que se promulgue la ley que la respalde.

La Constitución Política del Perú en el artículo 74, en relación a los tributos manifiesta “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”. Cabe mencionar que el presente artículo expone la exclusividad y agrega el tema de la exoneración, figura que en Guatemala, la Constitución la contempla como una facultad exclusiva del Presidente y no del Congreso de la República.

Y precisamente el artículo 102 del mismo cuerpo legal Peruano indica en relación a la atribuciones del Congreso de la República; “Son atribuciones del Congreso: 1. Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes”. Al observar ambos artículos se analiza que el principio de exclusividad coexiste en ambos.

Examinando el presente tema desde la perspectiva europea, la Constitución española, en relación a la potestad tributaria manifiesta en el artículo 133 inciso 1, “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”. Asimismo, el inciso 3 del mismo artículo dice: “Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”. En el primer inciso nace el tributo, por lo que se origina la obligación, mientras que en el inciso 3, nace un beneficio, que bien puede ser la extinción de la obligación tributaria mediante la condonación, y ambas deben ser en virtud de ley.

En Guatemala la Constitución Política, en el artículo 239 expresa: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales...” La exclusividad que le otorga la Constitución al Congreso de la República es de decretar tributos, lo que es para el ciudadano común y corriente una obligación de pagar con la

esperanza de recibir un beneficio social, por lo consiguiente el principio de exclusividad en materia tributaria se analiza desde dos vías, en la creación del tributo, lo cual recae en una obligación y en la extinción del mismo, siendo esto un beneficio para el contribuyente. Por lo que este artículo nos da la primera vía, la creación del tributo, con todos sus requisitos, siendo al final una obligación.

Complementando al artículo anteriormente descrito, el artículo 171 del mismo cuerpo legal expone “Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: a) Decretar, reformar y derogar leyes...” en este artículo recae la segunda vía, la creación de la ley, otorgando la condonación, siendo este un beneficio, dando como resultado la extinción de la obligación tributaria.

La condonación de impuestos en la legislación internacional y nacional

La condonación en materia tributaria es la extinción de la obligación tributaria sin que se haya cumplido con la prestación del pago de la deuda tributaria, misma que puede ser total o parcial. Esta puede observarse desde dos ámbitos legales, el internacional y el nacional, no todos los países regulan dicha figura, por lo que es necesario estudiar dicho escenario y compararlo con la legislación nacional. La

condonación como institución del derecho tributario, y como una de las formas de extinción de la obligación tributaria es perdonar el tributo causado, siendo el tributo el impuesto plasmado en la ley tributaria.

Al respecto Santiago indica:

La condonación o remisión de deuda es el acto jurídico por el cual el acreedor renuncia a exigir el pago de lo que se le debe. Constituye en cierta forma, un modo de extinción voluntario y gratuito de la deuda que, en principio, se aleja de los principios de indisponibilidad y legalidad que caracterizan a una obligación tributaria. (2007:99)

La legislación del El Salvador en materia tributaria, no contempla la figura de condonación, como una de las formas de extinción de la obligación tributaria. El artículo 68, del decreto 230, código tributario, de la República de el Salvador, nos informa:

Artículo 68.- La obligación tributaria sustantiva se extingue por los siguientes modos: a) Pago; b) Compensación; c) Confusión; y, d) Prescripción. En ningún caso, el impuesto pagado al fisco o autoridad tributaria de otros países, Estados o territorios, constituirá crédito contra el impuesto a pagar en el salvador.

Siendo un país vecino, la legislación no comparte dicha figura, es más, no acepta que ningún impuesto pagado fuera de su territorio sea deducido dentro de su país, haciendo valer el principio de legalidad y disponibilidad que caracterizan la obligación tributaria.

Igual tratamiento tiene la República de Honduras, en el Código Tributario, decreto 22-97 el artículo 110, señala:

Las obligaciones tributarias solo se extinguirán: 1) Por el pago; 2) Por la compensación; 3) Por la confusión; 4) Por la prescripción; y, 5) Por el abandono, pérdida o destrucción de las mercancías en las aduanas del país. Lo no previsto en el presente Título se regirá por lo dispuesto en el Código Civil sobre extinción de las obligaciones.

La legislación hondureña deja un espacio al final del texto indicando que también se puede tener en cuenta la forma de extinción de las obligaciones que el código civil indica, llevando la condonación al área civil y no tributaria. La legislación de la República de Nicaragua si comparte la institución de la condonación. Al respecto la ley 562 que contempla el código tributario, en el artículo 31 informa:

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1. Pago; 2. Compensación; 3. Confusión; 4. Condonación o Remisión otorgada mediante Ley; 5. Prescripción; y, 6. Fallecimiento del Contribuyente, siempre que no le sucedan herederos y que no haya dejado bienes para satisfacer la obligación tributaria pendiente.

El inciso 4 claramente indica que se da la condonación o remisión en materia tributaria solamente si es otorgada por ley, siendo este artículo parecido al de Guatemala. Otro país que tiene reconocida la condonación es la República de Bolivia, que en la ley 2492, misma que contempla el Código Tributario boliviano, en el artículo 58 narra: “Condonación. La deuda tributaria podrá condonarse parcial o totalmente, solo en virtud de una ley dictada con alcance general, en la cuantía y con los requisitos que en la misma determinen”.

El Código Tributario boliviano es sumamente claro en la aplicación de la condonación y enmarca los presupuestos para que se dé, una de ellas es que podrá darse, si es promulgada por ley, que la misma sea de alcance general, en relación a cuantía o valores y con requisitos legales. En Guatemala, aunque el Código Tributario no lo indica si se da la condonación con estos presupuestos.

Es oportuno mencionar que no todos los países contemplan la condonación de tributos en la legislación, en algunos se da de forma concreta y en otros de forma parcial, en el caso de la República del Perú, el artículo 41 del código tributario, del decreto supremo 135-99 EF indica: “Artículo 41o.- Condonación: La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley. Excepcionalmente, los gobiernos locales podrán condonar, con carácter general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los tributos que administren”.

El presente artículo reconoce la figura de la condonación pero agrega que excepcionalmente los gobiernos locales podrán condonar de manera general solo el interés y las sanciones que generen los tributos causados, esta figura determinada como excepción en la República del Perú, en la Constitución Política de la República de Guatemala se le contempla como una de las funciones del Presidente de la República que expone en el artículo 183 inciso r: Exonerar de multas y recargos a los

contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo”.

No se puede confundir a la institución de la condonación con la figura de la exoneración, la primera condona o perdona el tributo y ésta debe ser otorgada por ley, mientras que la segunda exonera las multas y recargos que hayan generado los tributos, y es otorgada por el Presidente de la República.

Se ha expuesto información de los códigos tributarios de algunos países de Centro América así como de América del Sur, sin embargo es necesario conocer las normativa que regula algunos países de Europa por lo que la Ley General Tributaria de España promulgada en la ley 58-2003 en el artículo 59 en relación a la forma de extinción de la obligación tributaria indica:

Artículo 59. Extinción de la deuda tributaria. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes... Asimismo, el artículo 75 expone; Condónación. Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.

Como se puede observar, España reconoce la condonación y como anteriormente se ha expuesto la misma debe estar plasmada en ley, esto quiere decir que la ley tributaria remite su aplicación a la promulgación de una ley que conceda dicho beneficio.

En Guatemala, el Código Tributario, en el artículo 46 manifiesta “Condonación. La obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonado o remitida por ley....” Expone claramente que son los tributos causados, sinónimo de impuestos dejados de pagar en forma y tiempo como la ley lo indica, los cuales pueden ser perdonados de forma total o parcial cuando una ley así lo indique, dando nacimiento este artículo al principio de exclusividad, que recae en el Congreso de la República de Guatemala, observando cómo la ley ordinaria se remite a la Constitución.

Análisis legal y jurídico en la aplicación del principio de exclusividad en la condonación de impuestos

El principio de exclusividad en la condonación de impuestos tiene su origen legal en la Constitución Política de la República de Guatemala y en el decreto número 6-91 que contiene el código tributario.

El análisis parte sobre la base de la pirámide de Kensel, de donde se desprende que la ley suprema de la Nación se encuentra en la parte alta de la pirámide, partiendo desde ese punto, la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 239 establece la fuente principal de varios principios constitucionales que regulan el derecho tributario, dicho artículo narra:

Artículo 239.- Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

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

El presente artículo constitucional parte del principio de legalidad, principio rector en el derecho tributario, en donde la norma expresa que para establecer tributos se deben de observar ciertos requisitos para que sea promulgada la ley, seguidamente continua con el principio de exclusividad que conlleva el principio de reserva de ley, el cual reafirma la facultad exclusiva que el Estado constitucional le ha otorgado al Congreso de la República de Guatemala en la promulgación de leyes, siendo esta potestad tributaria la de crear, modificar, suprimir, exonerar o condonar tributos.

Asimismo, acoge el principio de equidad y justicia, señalando que la carga tributaria debe ser ecuánime y equitativa para todos, atendiendo a la justicia tributaria que conlleva la distribución de la carga tributaria de acuerdo a la condición económica del contribuyente.

Ampara en el párrafo final el principio de jerarquía normativa, mostrando el orden que la ley tributaria debe contemplar no permitiendo que una ley ordinaria o reglamentaria contradiga los preceptos constitucionales.

El principio de exclusividad contenido en el artículo anterior lo reafirma el artículo 171 del mismo cuerpo legal, que en sus incisos a) y c) expone en relación a otras atribuciones del Congreso de la República de

Guatemala: Artículo 171.- Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al congreso:

- a) Decretar, reformar y derogar las leyes;
- c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;..."

El texto constitucional le designa dichas atribuciones que respaldan los principios de exclusividad, de reserva de ley y legalidad. El entorno del artículo 239 va enfocado al régimen económico y financiero del Estado de Guatemala en su forma de organización y funcionamiento, por lo que todos los ciudadanos deben de velar que cuando el Congreso de la República de Guatemala, ejerza su facultad exclusiva de promulgar leyes tributarias, que le otorga el artículo 171, se deben de promulgar sin lesionar los principios constitucionales establecidos en la Constitución y en especial el de legalidad.

En consecuencia, los principios constitucionales enunciados con anterioridad actúan de forma diferente, el principio de legalidad es una restricción a la emisión de normas tributarias arbitrarias; el de reserva de ley se aplica en creación de leyes tributarias que conllevan una

obligación, mientras que el principio de exclusividad es aplicado en la creación de una ley que extinga la obligación tributaria.

De esa cuenta que el Código Tributario de la República de Guatemala, decreto ley 6-91, en relación a las formas de extinguir la obligación tributaria, en la figura de la condonación, narra:

Artículo 46. Condonación. La obligación de pago de los tributos causados, sólo 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, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 de este código.

Siendo los tributos, de acuerdo al artículo en mención, perdonados cuando se ejercita el principio de exclusividad, esto quiere decir que el Congreso de la República de Guatemala actúa sobre la base de dicho principio, amparándose en artículo 171, inciso a) promulgando una ley que condona los tributos causados y que no fueron pagados en la forma y el tiempo establecido, decretando una ley en beneficio de los contribuyentes, extinguiendo así una obligación tributaria.

De acuerdo a este artículo el Congreso de la República de Guatemala tiene la facultad exclusiva de emitir la ley que condone tributos, pero no la potestad de exonerar las multas y los recargos que los tributos hayan causado, ésta se la otorga la Constitución Política de la República de Guatemala al Presidente de la República de Guatemala, que en su

artículo 183 inciso r) expresa “Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo”.

Por lo consiguiente el artículo constitucional enunciado con anterioridad resguarda el principio de exclusividad aplicado en exoneración de multas y recargos, y que descansa en la figura del Presidente de la República, mientras que el mismo principio aplicado en la condonación de impuestos yace en el Congreso de la República.

Siendo el artículo 46 del Código Tributario la base primordial del principio de exclusividad, que se da en la condonación de tributos y en la condonación de las multas y recargos que causaron dichos tributos.

Partiendo de la Constitución Política de la República de Guatemala, que alberga los principios de legalidad, de reserva de ley y el de exclusividad que es el objeto de estudio de la presente investigación y analizando el Código Tributario de la República de Guatemala, decreto ley 6-91, que enumera las formas de extinción de la obligación tributaria, en especial la condonación de impuestos, el Congreso de la República promulgó el 13 de junio del año 2013 el decreto ley 1-2013 que contiene la ley de

regulación tributaria que comprende la condonación parcial de tributos, y se apoya en lo siguiente:

Considerando:

Que conforme el artículo 46 del Código Tributario, la obligación de pago de los tributos causados solo puede condonarse mediante Ley decretada por el Congreso de la República.

Considerando:

Que con el propósito de regularizar la aplicación del sistema tributario nacional, es pertinente conceder a los contribuyentes y responsables tributarios la condonación parcial de los adeudos tributarios que resulten de la autodeterminación que realicen, los ajustes que se estuvieran discutiendo ante la Administración Tributaria y ante las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, así como los adeudos tributarios que se cobren administrativamente o por la Vía Económico Coactivo, que en todos los casos las obligaciones tributarias correspondientes a periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2012.

Por tanto:

En ejercicio de las atribuciones que le confieren los artículos 171 literales a) y c) y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el primer considerando se observa que el legislador se apoya en la ley ordinaria, y específicamente en el principio de exclusividad que nace del artículo 46 del código tributario, que resguarda la institución de la condonación, seguidamente enumera los presupuestos sobre los cuales se aplicará la ley, terminando su pronunciamiento con el respaldo de los principios constitucionales de exclusividad, reserva de ley y de legalidad.

La condonación se otorga con los siguientes lineamientos; a) por cierto periodo de tiempo, tres meses, b) de ámbito general, aplica para todos, c) es parcial, se condona un 10% de los impuestos los primeros 2 meses y

un 5% el tercer mes, d) para poder gozar de la condonación se debe cumplir con los requisitos que la misma ley establece.

Vale la pena señalar que la ley en mención en las disposiciones transitorias y finales en el artículo 4 indica:

Artículo 4. Exoneración de multas, intereses y recargos. Para los casos y supuestos a que se refiere el presente decreto, adicionalmente a la condonación de los tributos que se declara, el Presidente de la República podrá emitir el Acuerdo Gubernativo correspondiente, otorgando la exoneración de multas, intereses y recargos que proceda.

Este artículo nuevamente afirma el principio de exclusividad en la condonación de impuestos que descansa en ley suprema y en la ordinaria, potestad que radica en el Congreso de la República de Guatemala, a la lectura del presente artículo el Congreso solamente le recomienda al Presidente de la República que podrá otorgar la condonación de multas, interés y recargos por medio de un acuerdo gubernativo.

Así como el Congreso de la República no puede emitir una ley que condone multas, intereses y recargos, el Presidente de la República no lo puede hacer con la condonación de tributos, ya que la Constitución le otorga a cada uno la facultad exclusiva de lo que le corresponde, amparando ambas figuras el principio de exclusividad.

De esa manera el Presidente de la República al amparo del artículo 183, inciso r), de la Constitución Política de la República de Guatemala, emite el Acuerdo Gubernativo 257-2013 de fecha 26 de junio de 2013 que incluye la exoneración parcial de multas y recargos fundamentándose en:

Considerando:

Que de conformidad con la Constitución Política de la República, es función del Presidente de la República, exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los plazos legales, o por actos y omisiones formales.

Considerando:

Que en forma acorde y complementaria con lo dispuesto en la Ley de Regularización Tributaria, decreto número 1-2013 del Congreso de la República, es pertinente dictar disposiciones temporales que les permitan a los contribuyentes y responsables tributarios regularizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias pendientes de pago, otorgándoles exoneración parcial de las multas y recargos en que hayan incurrido por el incumplimiento de dichas obligaciones, así como autorizar a la Superintendencia de Administración Tributaria, a efecto pueda aplicar lo dispuesto en este acuerdo.

De lo expuesto se analiza que el primer considerando se apoya en la facultad exclusiva que le confiere la Constitución al Presidente de la República, artículo en donde descansa el principio de exclusividad del Presidente de la República, seguidamente se adhiere a lo dispuesto en la ley que condona los tributos y autoriza al ente recaudador para que ejecute lo dispuesto.

Los presupuestos de la exoneración son; a) por cierto periodo de tiempo, tres meses, b) de ámbito general, aplica para todos, c) es parcial, se exonera un 95% de las multas, intereses o recargos los primeros 2 meses y un 90% el tercer mes, d) para poder gozar de la exoneración se debe cumplir con los requisitos que el acuerdo gubernativo establece.

Por consiguiente, al amparo de la legislación nacional el principio de exclusividad en la condonación de impuestos, se consagra en la Constitución, se reafirma en la ley ordinaria y se confirma en la promulgación del decreto ley 1-2013 que contiene la ley de regulación tributaria, en donde se observa la aplicación del principio objeto del presente estudio.

Sin embargo, es necesario conocer como este principio es aplicado en otros países siendo el caso que países como Nicaragua, Bolivia, Perú, y España si contemplan el principio en la Constitución siendo aplicado en la ley ordinaria, aunque países cercanos al nuestro como El Salvador y Honduras no la consideran en la Constitución, y tampoco se encuentra regulada en la ley ordinaria.

La Constitución Política de la República de Nicaragua expresa notoriamente que el principio de exclusividad le corresponde a la Asamblea Nacional, lo que aquí es el Congreso de la República, al respecto el artículo 114 narra: “Creación, aprobación, modificación y supresión de tributos: Corresponde exclusivamente y de forma indelegable a la Asamblea Nacional la potestad para crear, aprobar, modificar o suprimir tributos...”Y en su aplicación en la condonación se da cuando es otorgada por ley.

Asimismo, la Constitución Política del Perú expresa en relación a los tributos: "Artículo 71. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo..." y el Código Tributario manifiesta "Artículo 41o.- Condonación: La deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley..." Tanto la constitución como la ley ordinaria están en sintonía, teniendo un gran parecido con la legislación Guatemalteca.

Caso especial expone la Constitución Española, que en relación a la potestad tributaria en el artículo 133 inciso 1, "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley". Asimismo, el inciso 3 del mismo artículo dice "Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley."

El principio de exclusividad se maneja en dos vías y ambas llevan aparejada la creación de la norma o ley, la primera crea una ley cuyo resultado sea una obligación, mientras que la segunda crea una ley para beneficio general, que en materia tributaria es la extinción de la obligación tributaria, en la figura de la condonación.

Por lo que la Constitución Española tiene definida y establecido dicho principio, reafirmando en la ley General Tributaria de España, que en el artículo 75 expone; "Condonación. Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen".

No cabe duda que la aplicación del principio de exclusividad en la condonación de impuestos en Guatemala, es respaldada por otros Estados quienes también la tienen contemplada en la Constitución y en la ley ordinaria, descansando en ella los basamentos principales que la hacen necesaria.

Los principios constitucionales fortalecen el sistema tributario guatemalteco, al garantizar la transparencia en la emisión de leyes tributarias, generando confianza en la inversión y equiparándose con los países de primer orden.

Sin embargo, la constante modificación a las leyes tributarias, generan incertidumbre y malestar en los contribuyentes, y al otorgar la condonación de impuestos se premia al contribuyente moroso, transmitiendo un mensaje negativo a todos aquellos que tributan de forma puntual y responsable.

Conclusiones

Conociendo las instituciones del derecho tributario, una de ellas la extinción de la responsabilidad tributaria y especialmente la condonación, ésta realmente es un beneficio que el Estado les otorga a los contribuyentes que de alguna manera no pagaron en tiempo sus tributos, desmotivando a los que sí lo han hecho en tiempo y forma.

Los principios constitucionales que informan el derecho tributario y en especial el de legalidad, resguardan los derechos de los ciudadanos para que el Estado no promulgue impuestos confiscatorios. Sin embargo, el principio de exclusividad conlleva un beneficio especial, mismo que recae en la institución de la condonación, siendo ésta la de perdonar los impuestos causados.

La Constitución de la República de Guatemala ampara los principios tributarios, unos con nombre propio y otros inmersos dentro del contexto. El de exclusividad es uno de ellos, el cual se encuentra disperso en varios artículos, pero que al hacerse uso del mismo se establece claramente su origen, como sucede en el reciente decreto que condonó tributos.

La legislación internacional también aplica dicho principio. Aunque la doctrina no lo menciona, no quiere decir que no existe, se aplica en el ámbito internacional así como en el nacional, por lo que los estudiosos de la materia deben de profundizar en su estudio.

Referencias

Libros

Alveño, M. (2013) Derecho Tributario Guatemalteco. Parte General. Guatemala. Ediciones de Pereira. 1a. edición.

Berliri, A. (1964) Principios de Derecho Tributario. Madrid. Ediciones de Derecho Financiero.

De Mendoza, K. (1993) Manual de Derecho Financiero. El Salvador. Centro de Investigación y Proyecto de Reforma Judicial. 1a. Edición.

De la Garza, S. (1999) Derecho Financiero Mexicano. México. Editorial Porrúa.

Delgadillo, L. (2012) Principios de derecho tributario. México. Editorial Limusa.

Giuliani, C. (2004) Derecho Financiero. Buenos Aires. Editorial la Ley. Tomo I 9a. Edición.

García, C. (199) Derecho Tributario. Buenos Aires. De Palma. Tomo I.

Jarach, D. (2004) Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires. 3ª Edición, Abeledo Perrot.

Quisbert, E. (2006) Derecho Constitucional, Principios Constitucionales. La Paz. Centro de Estudios de Derecho.

Santiago, E. (2007) Derecho Tributario. Guatemala. SR Editores.

Villegas, H. (1984) Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires. Ediciones Depalma. Tomo I.

Villegas, H. (1997) Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires. Ediciones Desalma. 6a. Edición.

Villegas, H. (2003) Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires. Editorial Astrea.

Villegas, H. (2005) Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires. Editorial Astrea. 9a. Edición.

Revistas

Diep, D. (2001) Revista Defensa Fiscal. México. Año 3, No. 33.

Hurtado, P. (2012) Los tributos en el ordenamiento Jurídico Guatemalteco. Guatemala. Revista Jurídica. Universidad Rafael Landivar. No. 16 1ra. Época.

Diccionarios

<http://rae.es/>

Osorio, Manuel. (2010) Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. Guatemala Electrónica. Datascan, S.A. 1ra edición.

Jurisprudencia

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expedientes acumulados 42, 43 y 52-91. Sentencia de fecha 18 de Julio de 1991.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. Expediente 3785-2008. Sentencia de fecha 23 de Julio de 2009.

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala

Constitución Política de la República de Nicaragua

Constitución Política del Estado de Bolivia

Constitución Política del Perú

Constitución Española

Código Tributario, de la República de Guatemala, decreto ley 6-91

Código Municipal, de la República de Guatemala, decreto ley 12-2002

Código Tributario, de la República de El Salvador, decreto 230

Código Tributario, de la República de Honduras, decreto 22-97

Código Tributario, de la República de Nicaragua, ley 562

Código Tributario, de la República de Bolivia, ley 2492

Código Tributario, de la República del Perú, decreto supremo 135-99 EF

Ley General Tributaria, de la República de España, ley 58-2003

Ley de Regularización Tributaria, de la República de Guatemala, decreto ley 1-2013

Acuerdo Gubernativo número 257-2013, de la República de Guatemala