

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



Principios tributarios de rango constitucional
-Tesis de Licenciatura-

Ana Esther Pocop Matzar

Guatemala, marzo 2012

Principios tributarios de rango constitucional
-Tesis de Licenciatura-

Ana Esther Pocop Matzar

Guatemala, marzo 2012

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica y Secretaria General	M. Sc. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M. A. César Augusto Custodio Cobar

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, SOCIALES Y DE LA 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. Ana Belber Contreras Montoya de Franco
Revisor de Tesis	Lic. Carlos Enrique Morales Monzón

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Lic. Ramiro Stuardo López Galindo

Lic. Julio César Villalta Bustamante

Lic. Erwin Herrera Fuentes

Lic. Manuel de Jesús Guevara Amézquita

Segunda Fase

Licda. Cynthia Samayoa López

Lic. Carlos Guillermo Guerra Jordán

Lic. Edgar Arnoldo Hichos Flores

Lic. Sergio Armando Teni Aguayo

Tercera Fase

Licda. Cynthia Samayoa López

Licda. Sandra Lorena Morales Martínez

Lic. Héctor Ricardo Echeverría Méndez

Lic. Mario Efraín López García

Lic. Sergio Armando Teni Aguayo



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS,
SOCIALES Y DE LA JUSTICIA. Guatemala, diez de octubre de dos mil once-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE RANGO CONSTITUCIONAL**, presentado por **ANA ESTHER POCOP MATZAR**, 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 **ANA BELBER CONTRERAS MONTOYA DE FRANCO**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



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

Sara Aguilar
c.e. Archivo



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ANA ESTHER POCOP MATZAR**

Título de la tesis: **PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE RANGO CONSTITUCIONAL**

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 febrero de 2012

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Licda. Ana Belber Contreras Montoya de Franco
Tutor de Tesis

Sara Aguilar
c.c. Archivo



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS,
SOCIALES Y DE LA JUSTICIA. Guatemala, veinte de febrero de dos mil doce.---

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE RANGO CONSTITUCIONAL**, presentado por **ANA ESTHER POCOP MATZAR**, 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 **CARLOS ENRIQUE MORALES MONZÓN**, 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,
Sociales y de la Justicia

Sara Aguilar
c.c. Archivo



DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ANA ESTHER POCOP MATZAR**

Título de la tesis: **PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE RANGO CONSTITUCIONAL**

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, 24 de febrero de 2012

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Lic. Carlos Enrique Morales Monzón
Revisor Metodológico de Tesis



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **ANA ESTHER POCOP MATZAR**

Título de la tesis: **PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE RANGO CONSTITUCIONAL**

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, 27 de febrero de 2012

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Dr. Carlos Interiano

Director del programa de tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

Sara Aguilar
c.c. Archivo



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ANA ESTHER POCOP MATZAR**

Título de la tesis: **PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE RANGO CONSTITUCIONAL**

El Coordinador General de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas,
Sociales y de la 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, 28 de febrero de 2012

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Coordinador General de tesis Facultad de
Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

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

Nota: Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Índice

Resumen	1
Palabras Clave	2
Introducción	2
Derecho Tributario	3
Principios Constitucionales de Derecho Tributario	11
Principio de Legalidad	13
Principio de Capacidad de Pago	25
Principio de Irretroactividad	31
Principio de Justicia Tributaria	36
Principio de no Confiscación	41
Principio de Igualdad	46
Principio de prohibición de Doble o Múltiple Tributación	52
Conclusiones	62
Referencias	63

Resumen

El presente trabajo aborda el tema de los Principios Tributarios de rango Constitucional, inicia definiendo lo que es Derecho Tributario como rama del Derecho en general. Consecutivamente, alude a la connotación del concepto “principio” y a las clasificaciones que exponen y despliegan varios autores conocedores del tema.

De manera precisa se desarrollan cada uno de los principios constitucionales tributarios, iniciando con el de legalidad que es uno de los principios fundamentales del Derecho Tributario; continuando con el de capacidad de pago o capacidad contributiva, mismo que consiste en graduar la posibilidad que tiene el contribuyente de cumplir con el pago de sus tributos. Seguidamente está el de irretroactividad que confirma que la ley no tiene efecto retroactivo, pero dicha aseveración tiene su excepción en materia tributaria cuando favorezca al contribuyente; el de justicia tributaria, que tiene como objetivo primordial que se cobren y se paguen los tributos con entereza; el de no confiscación que hace referencia a que existe una firme prohibición de privar al contribuyente de sus bienes; el de igualdad, que establece que todos los contribuyentes deben cumplir con el pago de sus tributos en concordancia con su capacidad; y concluye con el de prohibición de doble o múltiple tributación que se

da cuando una misma fuente o hecho generador se grava más de una vez.

Palabras clave

Principio. Tributo. Constitución. Contribuyente.

Introducción

Principios Tributarios de rango Constitucional, tema central del presente artículo científico, tiene diversidad de razones que justifican su estudio pero en relación a este trabajo está el de obtener un conocimiento más profundo de cada uno de ellos, como el establecer qué principios tributarios tienen categoría constitucional.

Asimismo conocer qué acciones tomar ante el irrespeto o no aplicación de dichos principios, pues éstos constituyen una garantía para hacerla valer por todo contribuyente. Convirtiéndose así en un tema orientador por el conocimiento que aporta, y también científico en relación a la exposición de doctrina de diferentes autores especializados en el tema.

Alcanzando un análisis integral de cada principio, por medio de su enumeración, descripción, desarrollo, estudio legal y doctrinario y su respectiva aplicación.

Derecho Tributario

Dentro del ordenamiento jurídico referente a los ingresos públicos, específicamente de los tributos, se localiza el Derecho Tributario que nace del poder imperio del Estado, lo que le da posibilidad de crear tributos, por lo que es elemental definirlo.

“El Derecho Tributario es la rama del Derecho que regula la potestad publica de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”. (Monterroso, 2009:5)

El Derecho Tributario como lo define Gladys Monterroso, confirma la naturaleza del Derecho Tributario como rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos.

De igual manera lo hacen Díaz y Nájera: “El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento de los tributos y aseguran la recaudación de los mismos”. (2002:9)

El Derecho Tributario, por ser una rama del Derecho tan exclusiva, tiene sus propias particularidades por lo que para efectos ilustrativos se detallan las características que desarrolla Gladys Monterroso.

Características

Monterroso menciona las siguientes:

1. Coacción en la Génesis del Tributo: El Estado hace uso de la Potestad Tributaria, que se deriva de su Poder Imperio, para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado Sujeto Activo de la Obligación Tributaria, siendo así mismo el encargado de crear los tributos por medio de la ley, en base a su poder tributario y de acuerdo a sus propias necesidades financieras. En el mismo contexto, el obligado a dar cumplimiento a la obligación tributaria es llamado Sujeto Pasivo o contribuyente, que en esta relación solamente tendrá obligaciones, la coacción tributaria se encuentra determinada desde el surgimiento de la ley, por la tipificación de los hechos que darán surgimiento a la obligación tributaria, y el Sujeto Pasivo obligado a cumplirla sin que exista en esta relación la autonomía de la voluntad por parte del obligado a cumplir la obligación, por encontrarse dentro de la tipificación legal. (2009:12,13)

La Coacción en la Génesis del Tributo, como característica del Derecho Tributario, claramente explica el origen del tributo y la obligación de cumplir con su pago por parte del Sujeto Pasivo o contribuyente por lo que la misma es una característica esencial en esta rama del Derecho; y así lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239.

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..., (Constitución Política de la República de Guatemala).

2. La Coacción Normada es una característica muy concreta del Derecho Tributario, como lo menciona Gladys Monterroso, ya que dicha coacción en el caso de Guatemala, la realiza el Estado, a través del Congreso de la República, en virtud de ser el encargado de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, en ejercicio del Principio de Legalidad que establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

Monterroso, en tal sentido, indica lo siguiente:

Coacción Normada: En la actualidad la relación tributaria, es una relación de Derecho que cumple con principios constitucionales, que deben ser respetados por el Estado. Las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por el Estado en ejercicio del Principio de Legalidad, pero funcionan coactivamente, ya que el Sujeto Pasivo las cumple obligadamente, no por decisión propia, esta coacción normada la ejerce el Estado por medio de las leyes tributarias, por estar legalmente establecidos los elementos de la Relación Jurídico Tributaria. (2009:13)

3. Tipicidad, Monterroso al referirse a ésta indica:

Tipicidad del Hecho Imponible: El hecho o situación hipotética, debe encontrarse normada en la Ley, y contener los elementos necesarios para su identificación, con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, esta función la cumple el hecho imponible, y por lo tanto su acaecimiento generara el tributo, si un acto no se encuentra descrito en la ley como hecho generador, no está tipificado y por lo tanto no es un acto que de nacimiento a la obligación tributaria, no convierte al sujeto obligado a pagar el tributo. (2009:14)

Se piensa que esta característica del Derecho Tributario es la más importante de esta rama del Derecho por el Principio de Legalidad.

4. Monterroso expresa otra característica:

Interpretación no Analógica: En Derecho Tributario no se pueden crear figuras por analogía para llenar algunas existentes en los elementos del tributo. La analogía no forma parte del mismo ya que no se pueden crear figuras tributarias por la aproximación que representa esta institución, las figuras tributarias deben estar debidamente identificadas y tipificadas en la ley, para que tanto las autoridades como la población, cuenten con la debida seguridad tanto para exigir el cumplimiento de la Obligación Jurídico Tributaria por parte de la Administración Tributaria como para que la sociedad conozca la misma. (2009:16)

Esta característica del Derecho Tributario hace referencia a la prohibición de aplicación de analogía; pues existe la Tipicidad del Hecho Imponible que claramente establece que el hecho debe estar normado en ley y contener sus propios elementos para ser identificado, por lo cual si se aceptara la analogía habría contradicción entre estas dos importantes características. Esa es la razón de la no aceptación de la analogía de acuerdo con lo que establecen los artículos 4 y 5 del Código Tributario que a continuación se describen:

Artículo 4. Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Artículo 5. Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias. (Código Tributario Decreto 6-91)

5. Irretroactividad, Monterroso se refiere a esta característica así:

Irretroactividad: En materia tributaria como en materia penal la Ley no tiene efecto retroactivo, pero tanto la doctrina como la legislación establecen que la excepción de esta disposición, se aplicara cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten resoluciones o sentencias firmes. (2009:17)

Como toda regla general tiene su excepción, este es el caso de la Irretroactividad como característica y principio del Derecho Tributario cuando se favorezca al contribuyente, conocido también como *Indubio Pro-Contribuyente*, característica establecida en el artículo 66 del Código Tributario Decreto 6-91.

Artículo 66. 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. (Código Tributario Decreto 6-91)

6. Monterroso indica otra característica más, la Irrenunciabilidad:

Irrenunciabilidad del Crédito Tributario por parte del Estado: El Estado no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones,

conceder esperas y aceptar sustitutos de los deudores, si una Ley no lo autoriza para hacerlo, por lo que el crédito tributario, de que el Estado hace uso cuando estima sus ingresos provenientes de los tributos no lo puede negociar con los contribuyentes, si no es por medio de una ley emitida por el Congreso de la República, a diferencia de las multas y los recargos que de acuerdo a la Constitución Política de la República si los puede exonerar el Presidente por medio de un acuerdo gubernativo ya que es una de las funciones que le otorga la misma Carta Magna. Recapitulando, los impuestos no son negociables ni rebajables, las multas y sanciones si, por lo menos en nuestro sistema, ya que no se puede dejar a la discrecionalidad del funcionario el cobro o el perdón del pago de un tributo después que se ha llevado a cabo el hecho generador previamente tipificado en la ley, y que da origen a la obligación jurídico tributaria, para dar cumplimiento tanto al Principio de Legalidad como al de igualdad del Derecho Tributario, y haciendo uso del derecho que le confiere la Constitución Política de la República, a través del Artículo 171. (2009:17,18)

“Artículo 171.- Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: ... c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;...” (Constitución Política de la República de Guatemala)

La Irrenunciabilidad del Crédito Tributario por parte del Estado, como característica del Derecho Tributario es de carácter elemental en cuanto a Estado se refiere, ya que desde el momento en que el Estado nace hay tributos, en cuanto que uno de los elementos que forman al Estado es la población que son los que se convierten en contribuyentes para que exista dicho Estado, por tal razón el Estado no puede renunciar al crédito tributario.

7. “Finalidad de Cobertura del Gasto Público: La finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene la satisfacción de las necesidades públicas así como subsistencia del mismo Estado.” (Monterroso, 2009:18)

Como se infiere, el propósito del tributo es cubrir el gasto público para cumplir con sus fines que son la satisfacción de las necesidades públicas, tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 1.

“Artículo 1.- Protección a la persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.” (Constitución Política de la República de Guatemala)

Se sabe que el fin supremo del Estado es el bien común, pero únicamente se alcanza satisfaciendo las necesidades fundamentales de la población, pero para dar satisfacción a dichas necesidades el Estado necesita de los tributos de la población para pagar los gastos en que incurriere, convirtiéndose el pago de tributos en un deber de los guatemaltecos, como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 135 inciso d).

Artículo 135.- Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la

Constitución y leyes de la República, los siguientes: ... d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; (Constitución Política de la República de Guatemala)

8. “Capacidad Contributiva: El contribuyente debe tener de acuerdo a teorías financieras, económicas, políticas, sociales y culturales capacidad económica para contribuir a los gastos públicos.” (Monterroso, 2009:19).

La capacidad contributiva dentro del Derecho Tributario, es una característica y un principio que está regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, que a la vez es ejercido como un derecho para el contribuyente y como límite para el Poder Tributario.

Para tal efecto el principio de capacidad de pago aparece regulado en la norma constitucional así:

“Artículo 243.- 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.” (Constitución Política de la República de Guatemala)

Principios Constitucionales de Derecho Tributario

Definición de principio

“Comienzo de un ser, de la vida. Fundamento de algo. Máxima, aforismo.” (Ossorio, 1996:796) Cuando se piensa en principio, se refiere a lo que se constituye como base de toda ciencia, y en el caso específico del Derecho Tributario como rama del Derecho, el mismo está fundamentado en principios constitucionales, que son los que le han dado vida y que también son conocidos como garantías del contribuyente o limitaciones al poder imperio del Estado.

Clasificación de los principios constitucionales de Derecho Tributario

Mucho se ha hablado de los principios constitucionales de Derecho Tributario y a continuación se hace referencia a la clasificación que dan diferentes autores.

Sus propios Principios Constitucionales: Los principios constitucionales que rigen el Derecho Tributario son únicamente aplicables al mismo, por lo que no podemos invocarlos en otra área del Derecho, la Constitución Política de la República establece los mismos en materia tributaria, entre los que básicamente encontramos:

1. Principio de Irretroactividad
2. Principio de Legalidad
3. Principio de Capacidad de Pago
4. Principio de Justicia Tributaria
5. Principio de No Confiscación. (Monterroso, 2009:31, 32,33)

Para la autora citada, los principios constitucionales tributarios los resume a cinco, los cuales orientan el sistema tributario general.

Sin embargo, para Erick Santiago los principios tributarios contenidos en la Constitución son nueve, él agrega a los de la autora anterior los de la Doble Imposición Interna, el de Igualdad, Equidad, Proporcionalidad, Propiedad Privada y el de Generalidad.

Principios del Derecho Tributario: De acuerdo a la normativa constitucional guatemalteca, entre los principios que inspiran al Derecho Tributario se pueden mencionar los siguientes:

1. Doble Imposición Interna
2. Principio de Legalidad
3. Principio de Igualdad
4. Principio de Equidad
5. Principio de Proporcionalidad
6. Principio de Propiedad Privada
7. Principio de No Confiscación
8. Principio de Capacidad de Pago
9. Principio de Generalidad.

(Santiago,2007: 15,16,17,18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32,33,34,35,36,37,38,39

40, 41,42)

Finalmente, para Fernando Pérez, autor español, los principios tributarios constitucionales son seis, aportando a los anteriormente citados los de Progresividad, y el Límite de la Confiscatoriedad.

Los principios constitucionales:

1. Principio de Capacidad Económica
2. Principio de Igualdad
3. Principio de Generalidad
4. Principio de Progresividad
5. El límite de la confiscatoriedad
6. Principio de Legalidad Tributaria. (Pérez, 1999: 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41)

Por lo anterior, es necesario analizar en forma pormenorizada los principios más característicos de la legislación guatemalteca, siendo entre ellos los más importantes, los que a continuación se desarrollan.

Principio de legalidad

Definición

El Principio de Legalidad, es uno de los principios fundamentales del Derecho Tributario ya que si existen los tributos, es precisamente porque existen leyes que los crearon. Y haciendo referencia al

carácter principal de este principio es apropiado referirse a lo que señala Héctor Belisario Villegas, en su libro Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Al respecto de dicho principio indica: “a) *Principio de Legalidad como límite formal*. Es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo “no hay tributo sin ley que lo establezca.” (2007:254)

Queda confirmado que todo tributo surge de una ley y a esto cabe agregar:

El principio de legalidad se ha resumido en el aforismo *nullum tributum sine lege*, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal, (o sea la ley emitida por el Organismo Legislativo), en todos sus aspectos esenciales (determinación del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica y cuantía de la obligación). La consecuencia fundamental del principio de legalidad es, que solo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos. (Chicas, 2007: 75)

Lo expuesto es muy elemental cuando se dice que el resultado más importante del principio de legalidad, es que sólo la ley puntualiza cada uno de los elementos del tributo, algo muy similar aporta Erick Santiago cuando dice:

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. (2007: 18)

El principio de legalidad es de carácter extraordinariamente preciso y así lo señala Héctor Belisario Villegas al indicar: “El principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad.” (2007:255)

Continuando con el principio de legalidad García Belsunce, citado por Erick Santiago, manifiesta:

Constituye una garantía esencial en el Derecho Constitucional Tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional, que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes y que contiene una norma jurídica. (2007: 18,19)

Para ampliar el concepto anterior se define este principio como: “La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que solo por la ley se pueden establecer tributos.” (Monterroso, 2009:42)

Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres hacen un análisis, citados por Gladys Monterroso, respecto al Principio de Legalidad y establecen que: “El principio de legalidad, es aspiración común de todos los pueblos en el campo específico de la tributación,” (2009:39)

En relación a las definiciones que se citan, es claro sostener que el Principio de Legalidad opera únicamente cuando existe una ley previa, que lo contenga, misma que enviste de estricta legalidad a los tributos.

Cabe mencionar que la Constitución Política de la República de Guatemala, proporciona una definición legal del referido principio, para el efecto lo consigna así:

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 concretaran a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (Constitución Política de la República de Guatemala)

Regulación legal relacionada

El principio de legalidad en general se encuentra contenido en diversos artículos de la Constitución, pero concretamente en los siguientes:

Artículo 5.- Libertad de acción. Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma. (Constitución Política de la República de Guatemala)

Esta norma constitucional es clara cuando establece que toda persona no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella, y dicha norma es aplicable en cuanto a tributación se refiere, ya que ninguna persona está obligada a pagar un tributo que no haya sido impuesto por ley.

El artículo 24 de la Constitución en la primera parte de su segundo párrafo establece: “Artículo 24.- Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros: Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley.” (Constitución Política de la República de Guatemala)

En cuanto a esta norma constitucional citada, se entiende que el Estado se basa en su *Ius Imperium*, establecido en el artículo 153 de la Constitución Política de la República de Guatemala que dice: “Artículo 153.- El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.” (Constitución Política de la República de Guatemala)

Esta norma da la facultad al Estado de vigilar que los contribuyentes cumplan con el pago de tributos, revisando libros, documentos y archivos que se relacionen con dicho deber.

El artículo 28 de la Constitución en su primer párrafo establece:

Artículo 28.- Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna. (Constitución Política de la República de Guatemala)

Este artículo citado es en beneficio del contribuyente, como claramente lo establece al mencionar que el contribuyente puede impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, estableciendo que puede oponerse haciendo valer su derecho de petición y que no se le exigirá pago previo del impuesto o garantía que impugna.

Pero es el artículo 239 de la Constitución, (ya citado anteriormente) el que destaca de forma específica el principio de legalidad en materia tributaria.

El artículo 239 de la Constitución, es la norma que establece el principio de legalidad en materia tributaria avalando así que la única

fuelle creadora de los tributos es la ley como claramente lo establece al enfatizar que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos.

Así mismo cabe mencionar que el Código Tributario, Decreto 6-91, en sus primeros tres considerandos, hace también referencia al principio de legalidad.

El Congreso de la República de Guatemala,

Considerando: Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

Considerando: Que de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo.

Considerando: Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias. (Código Tributario Decreto 6-91)

Cabe resaltar lo que establece el considerando primero del Código Tributario, Decreto 6-91, al mencionar que la Constitución regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las

relaciones entre el fisco y los contribuyentes, de esa manera se establece claramente el objetivo del principio de legalidad en materia tributaria, que al cumplirse, genera como consecuencia limitación al poder tributario.

Adicionando a esto el Código Tributario, Decreto 6-91, en su artículo 3 establece los casos específicos en donde se requiere la emisión de una ley (tributaria), constituyéndose así el principio de legalidad a nivel de norma ordinaria.

Artículo 3. Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.
8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a las leyes que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (Código Tributario Decreto 6-91)

Dicho artículo refuerza el principio de legalidad en materia tributaria al mencionar que se requiere de una ley para que se den cada una de las cuestiones allí puntualizadas, entendiéndose así que dichas situaciones no se pueden dar así simplemente, sino que es de carácter imperioso la emisión de una ley tributaria que las contenga para exigir su cumplimiento.

Como establece el artículo 153 de la Carta Magna: “Artículo 153.- Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.” (Constitución Política de la República de Guatemala)

La aplicación de la ley se extiende a todas las personas, que en materia tributaria serían los contribuyentes.

La forma en que opera el *Ius Imperium* del Estado; para el caso de Guatemala, el carácter formal de la norma estriba en que el Congreso de la República, es el único Organismo del Estado con facultades para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales y para determinar todo lo relacionado en los incisos descritos en el artículo constitucional ya citado. Otro aspecto a enfocar radica en que se enfatiza que son nulas de pleno Derecho, las normas inferiores a la Ley que contradigan

lo establecido en ella, y se extiende al concepto de lo que debe normar un reglamento, señalando que este debe concretarse a lo relativo al cobro administrativo del tributo, y a establecer procedimientos, mas no a modificar lo previamente instituido en la norma ordinaria, ya que de hacerlo se estaría ante un reglamento inconstitucional por la violación de este principio. (Monterroso, 2009: 42,43)

Y en cuanto a la Reserva de Ley y la Supremacía Constitucional que toman juego como elementos importantes que forman parte del Principio de Legalidad, se puede decir lo siguiente; en cuanto al primero que es la Reserva Legal que básicamente consiste en que no basta con que el tributo este contenido en una ley, esta ley debe haber sufrido todo el procedimiento legislativo idóneo para ser efectivamente aplicable, por lo que es muy acertado lo que expone Gladys Monterroso cuando dice:

Principio de Reserva de Ley: Analizando en esencia los Principios de Legalidad y Reserva de Ley se concluye que ambos enmarcan una situación dependiente ya que son concordantes, el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una ley, y el segundo regula que para que esa Ley sea válida debe ser creada por el órgano competente, en el caso de Guatemala, el Organismo Legislativo es el ente competente para la realización de esta función. (2009:43)

Tal y como se describe, los Principios de Legalidad y Reserva de Ley están enmarcados en una situación dependiente, ya que ambos se complementan dando como resultado que ninguno por si solo puede existir si no está el otro, tienen que darse al mismo tiempo.

Dicho Principio de Reserva Legal, se encuentra regulado en el artículo 171, literal c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece:

“Artículo 171.- Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso:...c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;” (Constitución Política de la República de Guatemala)

Y haciendo referencia al segundo elemento del Principio de Legalidad que es la Supremacía Constitucional o Superlegalidad Constitucional, elemento importante de dicho principio, que significa que en la cima del ordenamiento jurídico está, la Constitución y que siendo ley suprema, vincula a gobernantes y gobernados a efecto de lograr el fortalecimiento del Estado Constitucional de Derecho, tal y como lo regula el primer párrafo del artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Artículo 175.- Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *ipso jure*.” (Constitución Política de la República de Guatemala)

Ampliando la información sobre la Supremacía Constitucional o Jerarquía Constitucional, como lo establece el artículo citado, se hace relevante lo que menciona Gladys Monterroso en su obra cuando dice:

El Principio de Legalidad tiene su esencia en la primacía de la Ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a aspectos legales de su regulación, sin contravenir ni irrespetar el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una Ley. (2009:40,41)

Es muy acertado lo que se expone porque toma en cuenta los dos elementos que forman parte del Principio de Legalidad que son la Primacía de la Ley y la Reserva de Ley. En cuanto al primer elemento se hace referencia a que el Principio de Legalidad tiene su esencia o naturaleza en la Supremacía Constitucional, porque toda norma tributaria debe respetar la Jerarquía Constitucional, y la misma autora hace una pequeña mención en dicha cita sobre la Reserva Legal, cuando expone que dicha norma tributaria debe haber cumplido con el procedimiento legislativo para que sea aplicable de manera efectiva.

Principio de capacidad de pago

El Principio de capacidad de pago o capacidad contributiva hace referencia directa al contribuyente que es el que debe cumplir con la obligación tributaria pensando en su capacidad económica al momento de pagar sus tributos. “En rigor, el principio de capacidad contributiva se encuentra presente en la configuración de toda especie tributaria, graduándola o fundándolas, según sea el caso”, (Santiago, 2007:38).

“La capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos”, (Santiago, 2007:39). Tal y como lo expresa Erick Santiago el principio de capacidad de pago, en materia tributaria se concibe como la cantidad de dinero de que dispone el contribuyente para hacer el pago de sus tributos, pero dicho principio tiene sus implicancias, las cuales se describen así:

Implicancias de la Capacidad Contributiva. La capacidad contributiva tiene cuatro implicancias trascendentales:

- a) Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición.
- b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación mal alta en las rentas tributarias del Estado.

- c) No pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- d) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente. (Villegas, 2007: 263)

Dichas implicaciones, resaltan el principal objetivo del principio de capacidad de pago que es buscar el equilibrio en la captación de los tributos.

Definición

Se puede partir definiendo dicho principio así: “Se entiende por capacidad de pago o capacidad tributaria la capacidad que tiene la persona de soportar el peso de los impuestos aunque se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales o las de su grupo familiar.” (Díaz, Nájera, 2002:19)

Se establece que el principio de capacidad de pago es el que le da titularidad al pago de tributos.

Manifestaciones del principio de capacidad de pago

Este principio se manifiesta en cuanto a la posibilidad que tiene el contribuyente, para hacer el pago de sus tributos como lo expresa Gladys Monterroso:

El Principio de Capacidad de Pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo a su situación financiera en la sociedad. Este principio no es sino el principio de Justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo, nos dice que “conforme sus ingresos los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establecerán en función de su capacidad económica. (2009:44)

Se puede resaltar que Adam Smith, citado por Jorge Mario Castillo, quien a la vez es citado por Gladys Monterroso, es claro en relación al Principio de Capacidad de Pago cuando dice que conforme a sus ingresos los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento, entendiéndose que a mayores ingresos que tenga el contribuyente mayores deben ser sus tributos y a menores ingresos, menores deben ser sus tributos, incluso cuando carezca de ingresos, está liberado de tributar.

Continuando con las manifestaciones del Principio de Capacidad de Pago se expresa:

La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo o el patrimonio, que desde óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada. Así, en virtud del principio de capacidad contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público.

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 diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes. (Santiago, 2007:39)

Es muy acertado lo anterior, cuando se dice que la capacidad contributiva se exterioriza o manifiesta en la riqueza que tenga el contribuyente, pues la riqueza de éste es la que le da la capacidad de contribuir al sostenimiento del gasto público.

A lo anterior debe agregarse el hecho de que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad, dando como consecuencia que conforme a los ingresos que obtenga cada uno, así serán sus tributos, siendo un sacrificio igual para cada uno.

Al respecto Gladys Monterroso hace una referencia muy valiosa del Principio de capacidad de pago y dice: “El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo a su situación financiera en la sociedad.” (2009:44)

Lo que se expone es la naturaleza de este principio en cuanto que individualiza la carga tributaria, de acuerdo a la situación financiera del contribuyente, comprendiéndose así la importancia del mismo en cuanto a la dimensión del tributo para cada contribuyente. Por lo cual el Principio de capacidad de pago es especialmente relacionado con la

aplicación del tributo, en otras palabras con la determinación tributaria concreta.

El Principio de capacidad de pago se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 243 primer párrafo el cual establece: “Artículo 243.- 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.”(Constitución Política de la República de Guatemala)

Como lo establece el artículo citado el sistema tributario debe ser justo y equitativo, pero para lograrlo deben tomarse en cuenta las circunstancias personales, tomando en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente, por lo cual como lo menciona dicho artículo las leyes tributarias serán arregladas conforme a dicho principio constitucional, y al respecto Gladys Monterroso analiza dicha norma constitucional cuando dice:

Al analizar la norma constitucional citada se desprende que la misma inspira protección hacia los contribuyentes con menor capacidad contributiva, ya que como claramente lo expresa, el sistema tributario debe ser justo. La palabra justicia, tiene una acepción amplia como se desprende de la definición dada por Manuel Osorio: “Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivalente a lo que es conforme a

Derecho” y a la vez, el termino equidad, lo define como: “Justicia distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad”. Este principio obliga al Estado a aplicar el cobro del tributo en forma justa y equitativa, es decir se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo. (2009:45)

Es bastante acertado el enfoque anterior al enfatizar que la norma constitucional codificada en el artículo 243 de la Constitución inspira protección y equilibrio en relación al contribuyente.

Erick Santiago hace una clasificación de la capacidad contributiva o capacidad de pago al establecerlo así:

Puede afirmarse que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos. Para efectos didácticos, podemos dividirla en:

- a) Capacidad contributiva subjetiva (o relativa), y
- b) Capacidad contributiva objetiva (o absoluta).

La capacidad contributiva es subjetiva o relativa cuando se tiene en consideración a las personas sometidas a la afectación del tributo. Es la llamada capacidad económica real. De esta forma el sujeto es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas. En este plano se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria. La capacidad contributiva es objetiva o absoluta cuando se toma en consideración manifestaciones objetivas de la persona. En dicha forma, el legislador apunta a los eventos que demuestran aptitud económica para concurrir a las arcas fiscales. (2007:39,40)

La clasificación anterior orienta en cuanto a que la capacidad contributiva subjetiva o relativa hace referencia a las personas; y la

capacidad contributiva objetiva o absoluta hace referencia a las manifestaciones objetivas de la persona (lo que se percibe de las personas).

El principio de capacidad de pago y su relación con el principio de igualdad tributaria: Todos los principios tributarios constitucionales, se relacionan entre sí en virtud de ser las bases fundamentales del Derecho Tributario, pero en relación a estos dos principios existe una relación de subordinación, como lo describe Erick Santiago cuando menciona:

Ahora bien, debe ser reconocido el hecho de que el principio de igualdad tributaria no puede ser operado sin la ayuda del principio de capacidad contributiva, cuando se observa la capacidad de contribuir de las personas físicas y jurídicas, esta capacidad subordina al legislador y atribuye al órgano jurisdiccional el deber de controlar su efectividad, en cuanto poder de control de la constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de los actos administrativos. (2007:40)

En otras palabras, existe una estrecha relación entre dichos principios, destacando que el principio de igualdad tributaria no puede ser operado o aplicado sin la ayuda del principio de capacidad contributiva, dando como resultado subordinación.

Principio de irretroactividad

Es uno de los principios más importantes que rigen la aplicación de la ley, que significa que ésta no debe tener consecuencias hacia atrás

en el tiempo, dichas consecuencias sólo operan después de la fecha de la promulgación.

Para comprender el Principio de Irretroactividad en materia tributaria, es elemental empezar por establecer su base, para el efecto se puede señalar:

El principio de irretroactividad tiene su base en la máxima *nullum tributum sine lege* que significa no puede existir un tributo sin una ley previa, por lo que el Estado no puede cobrar un tributo si no se encuentra previamente creado por medio de una ley, y en la misma ley se deben encontrar plenamente identificados todos sus elementos, por lo que el cobro y fiscalización del tributo se principia a hacer efectivo después de la creación de la respectiva ley. (Monterroso, 2009:32)

Es claro lo que afirma Gladys Monterroso, cuando dice que el Principio de Irretroactividad tiene su base en el *nullum tributum sine lege* que significa que no puede existir un tributo sin una ley previa, por lo cual dicha base es el fundamento sobre la cual se asienta o estriba la realidad jurídica de este principio, dándole estabilidad al ordenamiento jurídico.

Dicho principio se encuentra regulado en el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece: “Artículo 15.- Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.” (Constitución Política de la República de Guatemala)

Se sabe que la retroactividad es el viaje de la aplicación de una norma jurídica creada en determinado tiempo, a uno anterior al de su creación y en el caso específico de la norma constitucional citada que es afirmante cuando dice que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal, pero también en materia tributaria como lo establece el artículo 66 del Código Tributario que regula:

Artículo 66. Irretroactividad. Las normas 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. (Código Tributario Decreto 6-91)

Dicha norma tributaria implícitamente regula y establece un beneficio al contribuyente que cometa una infracción, semejante a lo establecido en la norma constitucional del artículo 15 en donde se encuentra regulado el principio de carácter penal conocido como *Principio Indubio Pro Reo* cuyo objetivo también es favorecer al reo.

Para comprender de manera más clara este Principio de Irretroactividad, es de vital importancia citar el artículo 7 del Código Tributario, Decreto 6-91, norma que regula lo concerniente a la vigencia en el tiempo estableciendo lo siguiente:

Artículo 7. Vigencia en el tiempo. La aplicación de las leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que esta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezaran a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial.
2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, estas se aplicaran a partir del primer día hábil del siguiente periodo impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente.
3. En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el artículo 66 de este Código.
4. 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 afectaran los derechos adquiridos de los contribuyentes.
5. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la administración tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.
6. Las situaciones no previstas, se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables. (Código Tributario Decreto 6-91)

En cuanto al numeral uno de esta norma tributaria, en atención al Principio de Irretroactividad se entiende que las normas tributarias regirán en fecha posterior a su propia emisión; y continuando con el numeral dos y considerando a dicho principio de la norma tributaria, que deberá regir a futuro, no imponiendo tributos a hechos ocurridos en el pasado aunque se trate de uno o dos días; y el numeral cuatro, este responde por los derechos adquiridos de los contribuyentes en

fechas anteriores. Comprendiéndose así que dicha norma se funda en este principio.

Tanto la Constitución Política de la República de Guatemala, como el Código Tributario, Decreto 6-91, establecen que la ley no tiene efectos retroactivos. Sin embargo, las dos normas tienen una excepción. Y la excepción en materia tributaria establece que, 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.

Esto quiere decir que si se asume que el 1 de enero del año 2012 entra en vigencia una ley que establece que ya no va a haber morosidad en los vehículos que no paguen el impuesto de circulación y que de allí en adelante se supone que si un contribuyente no paga el impuesto de circulación es porque no circuló su vehículo durante todo el año, lo cual demuestra documentalmente, y que los contribuyentes que del 2,012 para atrás tienen omisiones, estas sólo serán pagadas en cuanto al tributo no a mora alguna.

Aquí se está ante una típica retroactividad de la ley, puesto que llena los preceptos que la misma establece: es una ley vigente, rige para el futuro, se puede aplicar retroactivamente porque está beneficiando al

contribuyente con no cobrarle morosidad desde su vigencia en adelante, y otro beneficio es el hecho que se le cobrara al contribuyente únicamente el tributo de los años que no pagó el impuesto de circulación de vehículos.

Los que no se benefician con esta ley son los contribuyentes que en un momento se les cobró, y omitieron el pago del impuesto, más mora, de pronto impugnaron, y dicho caso provocó una sentencia que los condenó a pagar, entonces no les es aplicable el beneficio del derecho de retroactividad, porque se cobró a través de un proceso administrativo que generó la emisión de una resolución.

Principio de justicia tributaria

Para comprender dicho principio, es fundamental definir el término justicia así:

“Justicia: Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde.” (Ossorio, 1996:553) Comprendiéndose así el término justicia, como un valor de honradez, honestidad y probidad, Gladys Monterroso dice al respecto que:

La justicia es el valor máximo que persigue el Derecho en su aplicación, y la justicia tributaria es el valor más importante del Derecho Tributario, ya que se persigue que se paguen y se cobren los tributos, con justicia para que cada uno de los ciudadanos deudores del mismo cumplan con sus obligaciones,

sin por ello ver debilitado su patrimonio y sin que disminuyan sus recursos.
(2009: 32,33)

La aportación anterior, al respecto de la justicia y justicia tributaria es trascendental para comprender ambos términos porque por un lado refiriéndose al Derecho en general se indica que la cualidad más grande que éste pretende alcanzar es la justicia, de allí se desprende su beneficio. Y refiriéndose a la justicia tributaria se indica que es la cualidad más importante del Derecho Tributario y de allí su eficacia y beneficio. A lo anterior cabe agregar lo siguiente:

Principio de Justicia: Los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades. Es decir en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. Este principio se proyecta bajo dos formas: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos. (Chicas, 2007:138)

El principio de justicia tributaria hace énfasis en dos puntos fundamentales para él, como lo es la obligación que tiene todo contribuyente de sostener al Estado con sus tributos y que dicha contribución esté de acuerdo a su capacidad económica.

En materia tributaria la base de este principio se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el primer párrafo del artículo 243 estableciendo que: “Artículo 243.- Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo.”

Dicha norma constitucional toma en cuenta dos términos enormemente importantes, que son la justicia y equidad por lo que es fundamental comprender lo que es equidad.

Equidad: Justicia distributiva; es decir, la basada en la igualdad o proporcionalidad. Moderación en la aplicación de la ley, atemperando según el criterio de justicia el rigor de la letra. Principios generales que deben guiar la facultad discrecional del juez. (Ossorio, 1996:392)

Con conocimiento de lo que significa equidad, se puede comprender lo que es equidad tributaria, ya que la misma se cimienta en la distribución de las cargas y beneficios de los contribuyentes, para evitar caer en excesos tanto de cargas, como de beneficios, la equidad tributaria busca la igualdad y toma en cuenta el principio de capacidad económica que debe ser considerado para que no sea quebrantado.

Cuando la norma constitucional citada establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo se refiere a que debe ser cabal, equilibrado dando como consecuencia una armonía entre el sistema tributario y los contribuyentes.

El principio de justicia tributaria y su relación con el principio de equidad

Para comprender dicha relación entre ambos principios, se puede partir diciendo que los términos justicia y equidad no son sinónimos, por eso se suele decir que la equidad es mejor que la justicia y que en algunos casos es mejor resolver equitativamente que justamente, ya que al aplicar la justicia de manera ciega, misma que es representada por una dama con una venda en los ojos y la balanza en la mano, se pueden cometer muchas injusticias. La equidad es dar a cada quien lo que se merece, pero de acuerdo a sus circunstancias, convirtiéndose así, algunas veces, como el remedio para que la justicia no sea injusta.

En Guatemala los habitantes deben contribuir al sostenimiento en proporción a sus capacidades económicas, ya que si el tributo se basa en la capacidad económica de cada contribuyente el tributo es justo y equitativo, y si no se basara en dicha capacidad económica no sería justo ni equitativo; por lo que cabe citar el primer párrafo del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece que:

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. (Constitución Política de la República de Guatemala)

Esta norma constitucional es muy determinante al establecer que el Congreso al decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales lo debe hacer conforme a las necesidades que tenga el Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria. Esto último significa que debe ser con arreglo y compromiso con la equidad y justicia tributaria, de allí la importancia de estos principios dentro del sistema tributario guatemalteco.

Gladys Monterroso hace un aporte muy importante al respecto al mencionar que:

La equidad es un principio constitucional de la tributación y una garantía que el cobro del impuesto se realizara respetando esa equidad que según Aristóteles servirá para que en la creación de cada ley tributaria se respete la situación económica de cada contribuyente y que cada quien pague lo justo. A la equidad se le considera tradicionalmente como la justicia del caso particular, cuyo fin es atenuar el excesivo rigor de las leyes. La función de la equidad es por lo tanto corregir la injusticia que puede derivar de la aplicación de una ley a un caso concreto, aunque la ley en su esquema genérico pueda ser justa. Con lo expuesto puede advertirse que la equidad no es algo ontológicamente distinto de la justicia, sino una modalidad de la misma; por lo que una ley no puede ser equitativa e injusta al mismo tiempo, porque si es equitativa es justa y si se es injusta no puede ser equitativa. (2009:78)

Lo anterior es bastante acertado en cuanto a la relación que existe entre ambos principios cuando se dice que una ley si es equitativa es justa y si es injusta no es equitativa. Esa es la relación jurídica que se da entre justicia y equidad tributaria, que aunque son figuras

completamente independientes una de la otra, en los órganos jurisdiccionales se complementan para resolver casos concretos.

Principio de no confiscación

Para comprender este Principio es importante definir lo que es Confiscación: “Confiscación: Acción y efecto de confiscar, de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco.” (Ossorio, 1996:214)

Con dicha definición, cabe entender que este Principio de no Confiscación se refiere a lo contrario, es decir a la prohibición de despostrar a una persona de todos sus bienes o ingresos; por tanto proteger la propiedad de la persona. Al respecto Erick Santiago dice:

“El principio de no confiscatoriedad parte del respeto al derecho de propiedad que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado.” (Santiago, 2007:35)

Como se establece dicho principio es un límite que protege la propiedad del contribuyente. Fernando Pérez, autor español, denomina a este principio como el límite de la confiscatoriedad y al respecto dice:

El indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tener bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad. Conviene advertir, que en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de recurrir al principio que estudiamos, por el simple juego de la regla de la capacidad económica. (1999:40)

Lo expuesto, es muy atinado en el análisis al Principio de no Confiscación, o Limite de la no Confiscatoriedad como se le denomina también, cuando se afirma que todo tributo que produzca efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad es inconstitucional. De igual forma sucede en el sistema tributario guatemalteco, ya que el mismo prohíbe categóricamente la confiscación.

A esto cabe adicionar lo que señala Villegas: “La confiscatoriedad por un tributo. Para que un tributo sea constitucional no debe constituir un despojo, y para ello debe respetar el derecho de propiedad.” (2007:277)

Al afirmarse que si un tributo tiene carácter constitucional, debe respetar la propiedad del contribuyente, de allí se desprende la gran importancia del principio tributario constitucional de no confiscación que es proteger la propiedad de los contribuyentes.

Para continuar ampliando sobre este tema es fundamental saber en qué consisten los tributos confiscatorios, a lo cual señala Chicas: “La regla de que un tributo es confiscatorio, cuando el monto de su tasa es irrazonable.” (2007:129) A esto cabe agregar:

Como tributos confiscatorios se entienden aquellos fenómenos de excesiva presión fiscal, que obligan al desprendimiento por parte de los contribuyentes de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación directa. (Monterroso, 2009:75)

Lo mencionado al respecto, de lo que son los tributos confiscatorios, es claro en cuanto a su objetivo cuando se afirma que obligan al desprendimiento por parte de los contribuyentes de bienes de su propiedad para cumplir con las cargas públicas, confirmando así que no tiene límites en cuanto a propiedad se refiere. Por ello no está demás la afirmación de Pérez de Ayala, citado por Marín Arias, quien fue citado por Gladys Monterroso, cuando dice que:

“Un impuesto es confiscatorio cuando para pagarlo un sujeto ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio, tomando de los medios necesarios así obtenidos, lo que precisa para hacer frente al abono del tributo” (2009:75)

Queda claro que existe confiscación, una vez el objetivo de esta clase de impuestos si no se pueden cubrir de manera total, el contribuyente

debe disponer también de su patrimonio para poder hacerlo; al respecto Erick Santiago dice: “Un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita.” (2007:35)

Se puede afirmar que un impuesto es confiscatorio cuando el monto del tributo es tan superior, que éste debe pasar sobre la riqueza del contribuyente, lógicamente afectándola.

Pero resulta muy importante lo siguiente:

Para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el Derecho de propiedad”. Desde el momento que las Constituciones de los Estados de Derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias. (Monterroso, 2009:75,76)

El anterior aporte resulta muy adecuado para el caso de Guatemala que como un Estado de Derecho aplica el Principio de no Confiscación, regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en los artículos 41 y 243, segundo párrafo, primera parte, en cuanto al primero establece:

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.” (Constitución Política de la República de Guatemala)

Esta norma constitucional de forma categórica prohíbe la confiscación, pero es importante resaltar que dicha prohibición a la confiscación puede darse en dos rubros:

1. Tributos confiscatorios y
2. Multas confiscatorias;

En cuanto a los tributos confiscatorios se deduce que son los que laceran el derecho de propiedad por cuanto eliminan la sustancia de ese derecho, y en relación a las multas confiscatorias son aquellas que su valor supera el monto del impuesto omitido, pero ambas situaciones están prohibidas por la Constitución; y continuando con el artículo 243, segundo párrafo, primera parte, de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que:

“Artículo 243.- Principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios.”(Constitución Política de la República de Guatemala) Norma constitucional que revalida lo que establece el artículo 41 de la Carta Magna, al prohibir firmemente que los tributos absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos del contribuyente.

Principio de igualdad

Para abordar el principio de igualdad, se debe iniciar con lo que señala Héctor Belisario Villegas en su libro Curso de finanzas, derecho financiero y tributario “La igualdad fiscal. La igualdad es la base del impuesto.” (2007:268)

De lo mencionado por dicho autor radica la gran importancia de este principio constitucional y al respecto dice Giuliani Fonrouge citado por Erick Santiago: “Que el principio de igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el Derecho Público surgido de la época precedente.” (2007:25,26)

Es muy importante cuando se da a entender que el principio de igualdad nació con la concepción democrática del Estado por esa circunstancia es inseparable, porque forma parte de la democracia misma. Pero para comprender mejor este Principio se debe saber su significado, mismo que lo expone Rodríguez Lobato citado por Gladys Monterroso, así:

“El principio de igualdad significa que las Leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y,

consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.” (2009:48)

Lo anterior se puede interpretar como que dentro de la igualdad hay diferencias, todo dependiendo de las diferentes circunstancias de cada contribuyente. Al respecto también se dice: “Este principio es aplicable al campo tributario en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales.” (Monterroso, 2009:48)

Queda clara la aplicación de este principio cuando se sostiene que todos deben pagar los tributos, pero tomando en cuenta siempre las circunstancias de cada contribuyente, y al respecto es interesante lo que se indica:

La igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual en su *quantum* para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. (Santiago, 2007:26)

Lo mencionado por Erick Santiago se refiere a que la igualdad no debe ser mal interpretada en cuanto a que todos los contribuyentes del sistema tributario deben pagar el mismo monto o la misma cantidad de impuestos, sino que dicho principio se refiere a la igualdad de

tratamiento impositivo frente a la igualdad de las situaciones del contribuyente. Dicho autor hace una conclusión referente a esto cuando dice:

En conclusión, esta garantía de igualdad defiende a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva. De la misma manera, podrá invocarse que esta violado el principio de igualdad si se estima que hay diversidad de capacidades contributivas, no obstante lo cual, el tratamiento impositivo es igual. (Santiago, 2007:26)

Se puede resaltar la esencia de dicho principio así: “ser una garantía que favorece al contribuyente”, pero esto no significa que le dé una capacidad contributiva distinta a cada uno, porque esta es igual para todos.

Erick Santiago también agrega algo básico que dice:

El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional. (2007:29)

Con esta afirmación se comprende que el principio en mención, demarca la carga tributaria, afirmando así que su aplicación puede ser equitativa y desigual, sumando a esto, se hace referencia a la igualdad tributaria y al derecho a la igualdad cuando se dice que:

La igualdad tributaria apunta a la materia imponible, mientras el derecho a la igualdad apunta a la consideración subjetiva. Como bien lo sostiene Danos: "... el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia este desprovista de una justificación objetiva y razonable. (Santiago, 2007:29,30)

El autor en mención implanta una diferencia primordial entre lo que es igualdad tributaria y derecho a la igualdad, ya que la primera únicamente opera en materia tributaria y el segundo opera en todo el ordenamiento jurídico.

Fernando Pérez, autor español, aprecia este principio como un valor cuando dice: "Como ya hemos dicho, el principio de igualdad constituye un valor, no solo del sistema tributario, sino del conjunto del ordenamiento." (1999:37)

De allí la gran importancia de dicho principio ya que como dice el mencionado autor español, se constituye como un valor de todo el ordenamiento jurídico.

Al respecto Erick Santiago menciona:

La igualdad tiende a caracterizarse como un valor superior del ordenamiento jurídico como una situación u objetivo a alcanzar, en nuestro campo como principio informador del sistema tributario justo. Todas esas acepciones de la igualdad, como mencionamos con anterioridad se encuentran emparentadas con los restantes principios rectores del deber de contribuir, sobresaliendo el de capacidad económica por ser la base común o

fundamento de aquel. Es, precisamente, en función de la conexión con este último criterio, como podemos concebir que la igualdad en materia tributaria, aun incorporando como consecuencias lógicas la de servir, con su función pedagógica, a informar todo el conjunto de normas financieras, así como que las mismas no introduzcan discriminaciones no basadas en la capacidad contributiva de los obligados por esas normas, tiende sobre todo a configurarse como un *principio corrector de las desigualdades realmente existentes* en la sociedad y que entre otras vías, pueden paliarse con la utilización del tributo como instrumento de redistribución de renta y de riqueza. El propio fundamento de la imposición así lo promueve, pues no son idénticas las situaciones de capacidad económica de todos los obligados por un determinado tributo y este no puede tratar de igual modo dichas situaciones desiguales. (2007:30)

En tal situación procede señalar tres de las características más elementales de la igualdad:

- como el hecho de ser considerada como un valor,
- también como un objetivo a alcanzar y
- como principio del sistema tributario,

Y en relación a este último también se establece como principio que corrige las desigualdades. Tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 4.

Artículo 4.- Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí. (Constitución Política de la República de Guatemala)

El principio de igualdad fundado en esta norma constitucional, señala por un lado las situaciones o circunstancias que deben ser tratadas normativamente de la misma forma; y por otro lado que situaciones o circunstancias deben ser tratadas de manera desigual, basándose en sus respectivas diferencias.

Del Principio en mención, cabe agregar:

Este principio está inspirado en la concepción clásica de los principios generales de Derecho, en los *Iuris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*. Cuyo significado es el siguiente: 1. Vivir honestamente, “honeste vivere”; enseña lo que el hombre se debe a sí mismo se limita a una pura honestidad, la cual puede violarse sin hacer daño a nadie cuando se hace una cosa que está permitida, pero no es conforme al decoro, en relación a los tributos podríamos identificar este principio como pagar impuestos correctamente. 2. No hacer mal a otro, “*neminem laedere*”; lo que debe a los demás nos ordena que no hagamos en el comercio de la vida cosa alguna que cause daño o perjuicio a otra persona, cualquiera que ella sea, en sus bienes, en su reputación o en su cuerpo, en el ámbito tributario lo podemos aplicar entregando las facturas y llevando la contabilidad correctamente. 3. Dar a cada uno lo suyo, “*suum cuique tribuere*” enseña a los encargados de la administración de la justicia las reglas que deben seguir en el desempeño de sus funciones, en el campo tributario este principio se aplicara al correcto actuar de los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria y tribunales competentes. (Monterroso, 2009:48,49)

Es muy interesante lo expuesto por la autora en mención, ya que con su detallada descripción hace que se comprenda de mejor manera el origen del Principio de Igualdad en materia tributaria, basándose en qué fue inspirado dicho principio.

Similar cuando se descifra el *honeste vivere* en relación a los impuestos de que estos deben ser pagados correctamente, es decir cabalmente, de la misma manera se hace con el *neminem laedere* que se aplica a cumplir con la entrega de facturas y llevar cabalmente la contabilidad y por último el *sum cuique tribuere*, que se refiere al correcto operar del Estado a través de su entidad estatal descentralizada que, en nuestro país, es la Superintendencia de Administración Tributaria y tribunales que tengan competencia. Dicho estudio manifiesta la solidez de dicho principio en materia tributaria.

Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

Este principio se percibe como una prohibición, por lo cual es primordial tener claro el significado de la doble o múltiple tributación por lo que cabe mencionar:

Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible 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. (Chicas, 2007:130)

La exposición que realiza Raúl Chicas Hernández, al respecto de cuando hay doble o múltiple tributación, es muy clara al evidenciar que ésta se da cuando un mismo hecho generador es gravado dos o

más veces provocando así la doble o múltiple tributación. A lo cual Erick Santiago da su opinión cuando dice:

“Este fenómeno en mi opinión es perjudicial, porque significa: multiplicidad administrativa, recaudación onerosa, fomento de la burocracia, inconvenientes y molestias al contribuyente. Además, la doble imposición interna puede aumentar peligrosamente la presión fiscal.” (2007:15)

Al saber el significado de la doble o múltiple tributación, se comprende que el mismo es inmensamente perjudicial al contribuyente, y en consecuencia al ente recaudador.

Al respecto Gladys Monterroso, explica la doble y/o múltiple tributación cuando dice:

Constituye Doble Tributación, cuando una misma fuente, ya sea capital o renta, se grava más de una ocasión por una o varias jurisdicciones tributarias. Por lo que se entiende como doble o múltiple tributación, cuando las mismas personas, o bienes son gravados dos o más veces, por el mismo hecho generador, en el mismo periodo de tiempo y por el mismo u otro sujeto activo. (2009:66)

Se establece de forma muy cierta lo que implica la doble y/o múltiple tributación y que es perjudicial básicamente por referirse a las mismas personas (sujeto pasivo), o bienes (objeto impositivo), quienes son gravados dos o más veces por el mismo sujeto activo que es el Estado y que les impone dicha obligación.

Para la exposición y estudio del tema en mención cabe agregar la división de la doble y/o múltiple tributación a la cual se refiere así:

División de la Doble y/o Múltiple Tributación: La doble y/o múltiple tributación para su estudio y análisis se divide en Doble y/o Múltiple Tributación Interna y Doble y/o Múltiple Tributación Internacional.

Doble y/o Múltiple Tributación Interna: Este problema, adquiere más trascendencia en los Estados Federados, pues el Poder Tributario se encuentra ejercido por organismos locales, con facultad para aplicar gravámenes, en el mismo periodo de tiempo. (Monterroso, 2009:67)

La división anterior, en interna e internacional, abre más el panorama sobre este tema, y en cuanto a la primera es comprensible que de un Estado Federado se derive esta múltiple tributación ya que el Poder Tributario es ejercido por los diferentes estados, mismos que gozan de mayor o menor grado de autonomía. Cabe también que, sin embargo, en el medio guatemalteco también se han dado casos en los cuales por la máxima autoridad en materia de principios constitucionales, (Corte de Constitucionalidad) se han registrado situaciones de Doble Tributación. Importante es determinar los elementos que existen en la figura de Doble Tributación, siendo estos:

“Sujeto Activo: Es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

“Sujeto Pasivo: Es la persona individual o jurídica, que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el acto enmarcado en la legislación como generador de tributos (hecho generador).” (Monterroso, 2009: 69,70)

Estos dos primeros elementos, el Código Tributario, Decreto 6-91, los regula y los reconoce como sujetos de la Obligación Jurídico Tributaria cuando establece: “Artículo 17. Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.” (Código Tributario Decreto 6-91) Y “Artículo 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyentes o de responsables.” (Código Tributario Decreto 6-91)

El Código Tributario Guatemalteco, regula y define claramente a estos dos sujetos de la obligación tributaria quedando despejado este tema, que por un lado está el Estado y por el otro el contribuyente. Y continuando con los demás elementos de la doble y/o múltiple tributación Interna, se menciona el:

Hecho Generador: Es nuestro criterio, que el hecho generador para el Derecho Tributario es lo mismo que la tipicidad de Derecho Penal, ya que es la descripción hipotética, de un hecho creado por el legislador, que al concretarse da nacimiento a la obligación de pagar el tributo. (Monterroso, 2009:70)

Es muy acertada la comparación en lo relativo al hecho generador del Derecho Tributario, cuando se dice que es lo mismo que la tipicidad en Derecho Penal, porque tanto el hecho generador, como la tipicidad son una acción que se encuadra o se ajusta a los presupuestos

establecidos por la ley para tipificar el tributo refiriéndose al primero y al delito refiriéndose a la tipicidad.

A esto cabe agregar lo que establece el artículo 31 del Código Tributario Decreto 6-91 cuando lo define así: “Artículo 31. Concepto. 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.” (Código Tributario Decreto 6-91)

La definición legal, que da el Código Tributario es muy completa porque por un lado establece que el hecho generador es el presupuesto que tipifica el tributo y por el otro lado afirma que cuando se realiza este hecho generador da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Y continuando con los elementos de la doble o múltiple tributación Interna, están el Tributo y el Periodo de Imposición, en cuanto al primero éste se encuentra establecido en el Código Tributario el cual define los tributos así: “Artículo 9. Concepto. 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.” (Código Tributario Decreto 6-91)

Esta norma tributaria especifica que los tributos comúnmente deben pagarse en dinero y que son de carácter obligatorio y que su objetivo es alcanzar sus fines.

Y por último está el elemento que se refiere al Período de Imposición, el cual Gladys Monterroso lo define así: “Periodo de Imposición: Es el periodo de tiempo establecido en la Ley, durante el cual se liquida el impuesto generado durante otro periodo similar o diferente en cantidad de días.” (Monterroso, 2009:71)

Este último elemento hace referencia al tiempo o espacio que tiene el contribuyente para cancelar sus tributos.

Continuando con la división que hace Gladys Monterroso, de la doble y/o múltiple tributación, se puede decir que:

La doble o múltiple tributación internacional, se concreta cuando un mismo Sujeto Pasivo, durante un mismo periodo fiscal es gravado por un mismo hecho generador, por dos o más Estados ya sea por la nacionalidad, residencia, sede de negocios y fuente de renta. La mayoría de los sistemas tributarios se basan en el principio de residencia o de la fuente. El criterio del principio de residencia significa que el Estado donde la persona física o natural tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial. Por su parte el principio de la fuente consiste en que el Estado, somete a tributación todas las rentas con origen a su territorio. La aplicación conjunta de estos dos principios hace que ciertas rentas queden agravadas dos veces, en dos jurisdicciones tributarias distintas, y que sobre todo se origine la Doble Tributación Internacional. Debido a la falta una política adecuada más o menos homogénea para establecer el derecho a exigir el tributo, como el de de la fuente de los ingresos o rentas, adoptado por todos los Estados, se

presenta la interferencia de las facultades impositivas, situación que implica que se manifieste una doble tributación internacional. Los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble tributación internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación. Estos convenios contemplan no solo las reglas que utilizaran para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones Tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal. Mediante el uso de los convenios, los Estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias, y acuerdan que sea solo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, en todo caso, que realice una imposición compartida, es decir, que ambos Estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el sujeto. (2009:67,68)

Esta clase de Doble o Múltiple Tributación, especifica que el sujeto pasivo, durante un mismo espacio de tiempo es gravado por dos o más entes recaudadores, por un similar hecho generador.

Tal como lo establece la Carta Magna en su artículo 243 párrafo segundo y tercero.

Artículo 243.- Principio de capacidad de pago. ...Se prohíben los tributos confiscatorios y 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 uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición... (Constitución Política de la República de Guatemala)

Con esta norma constitucional queda confirmado que es prohibida la doble o múltiple tributación; pero aunque esta doble o múltiple tributación sea una prohibición, sucede o se da en Guatemala, como los ejemplos que se dan a continuación:

Según informaciones de prensa, el pasado lunes se presentó ante la Corte de Constitucionalidad (CC) una acción por medio de la cual se impugna el Impuesto sobre la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados, con base en que el mismo grava el mismo hecho generador (la misma fuente) que grava el Impuesto al Valor Agregado (IVA), o sea la adquisición o compra de combustibles.

Por un lado, el IVA grava la compra de combustibles con un tipo impositivo del 12 por ciento, y por otro, el Impuesto sobre la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo grava la adquisición de gasolina superior con una tasa de Q4.70 por galón, la gasolina regular con una tasa de Q4.60 por galón, la gasolina de aviación con una tasa de Q4.70 por galón, el diesel con una tasa de Q1.30 por galón, el queroseno con una tasa de Q0.50 por galón y el gas propano con una tasa de Q0.50 por galón.

Asimismo, ha trascendido que lo más probable es que el Congreso prorogue por un año la vigencia del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), que en junio del 2004, restableció con otro nombre el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA), que originalmente nació con el nombre de Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal (ISET).

Tanto el IEMA como el ISET fueron declarados inconstitucionales por la CC, en virtud de que ambos gravaban el mismo hecho generador que grava el Impuesto sobre la Renta (ISR), que es el ingreso de los contribuyentes. El IETAAP está calcado en el IEMA y el ISET, por lo que también se le cuestiona por doble tributación.

Lo cierto es que conforme la crisis económica siga apretando y los contribuyentes tengan menos en sus bolsillos para satisfacer sus necesidades básicas, las alegaciones en contra de la existencia de dobles o múltiples tributaciones aflorarán y la CC tendrá la última palabra.

Cuando la economía va bien se aguanta con todo, hasta con el despilfarro y la corrupción, pero cuando va mal no se soporta ningún exceso.” (<http://www.elperiodico.com.gt/es/20071122/opinion/45935/>)

Con estos ejemplos queda claro que en Guatemala se viola este Principio de la doble o múltiple tributación. Por ello se hace necesario acudir a la Corte de Constitucionalidad, quien atinadamente ha declarado la inconstitucionalidad en los casos citados.

A modo de sintetizar los principios anteriormente desarrollados se presenta el siguiente cuadro comparativo.

PRINCIPIO	DEFINICION	REGULACION LEGAL
Principio de Legalidad	Constituye el soporte o sostén de los tributos y es a través del mismo que se regula el poder tributario del Estado, dicho en otras palabras es la facultad del Estado de establecer obligaciones tributarias	Artículos: 239, 171 inciso c), 5, de la Constitución Política de la República de Guatemala. Artículo 3 del Código Tributario Decreto 6-91.
Principio de Capacidad de Pago	Este principio hace referencia a que los tributos deben ser determinados, conforme a la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido.	Artículo 243 primer párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala
Principio de Irretroactividad	Este principio hace referencia a la excepción en materia tributaria que establece que no obstante tendrán efecto retroactivo cuando suprima infracciones y establezcan sanciones más benignas, que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias	Artículo 66, del Código Tributario Decreto 6-91. Artículo 15, de la Constitución Política de la República de Guatemala

	firmes.	
Principio de Justicia Tributaria	Es el principio considerado como el valor más importante del Derecho Tributario, que persigue que se paguen y se cobren los tributos, con justicia para que cada uno de los ciudadanos cumpla con sus obligaciones.	Artículo 243 primer párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala
Principio de no Confiscación	Este principio consiste en que la recaudación impuesta por el Estado, nunca podrá ser de tal forma que conlleve la privación de bienes del contribuyente.	Artículos: 41 y 243 segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala.
Principio de Igualdad	Este principio se aplica en el campo tributario en el sentido que todos los guatemaltecos deben pagar los tributos, pero atendiendo al lugar que ocupen en la sociedad, y en la economía.	Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
Principio de la no Doble o Múltiple Tributación	Este principio se aplica como la prohibición a que un mismo hecho generador, atribuido al mismo sujeto pasivo es gravados dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario, y por el mismo evento o período de imposición.	Artículo 243 segundo y último párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

1. Los Principios Tributarios de rango constitucional son mecanismos de defensa que delimitan o moderan el poder imperio del Estado, evitando así ilegalidades por parte de éste, contra los contribuyentes.
2. Entre los Principios Tributarios de rango Constitucional existe una relación de carácter complementario, dando como consecuencia una labor armoniosa y en conjunto al momento de ser invocados, por lo tanto no son excluyentes unos de otros, sino complementarios e integrales al sistema tributario.
3. Los Principios Tributarios de rango Constitucional, se convierten en el medio con que cuenta el contribuyente y el Estado, para aplicar un sistema tributario equitativo y justo.

Referencias

Libros:

Chicas, R. (2007). *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Guatemala: Departamento de Publicaciones, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Díaz, C. y Nájera, L. (2002). *Derecho Financiero II*. Guatemala: Praxis / División Editorial.

Monterroso, G. (2009). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala: Comunicación Grafica G&A.

Pérez, F. (1999). *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid (España): Editorial Civitas.

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

Villegas, H. (2007). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires:

Editorial Astrea.

Diccionario:

Ossorio, M. (1996). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Buenos Aires, Editorial Heliasta.

Legislación:

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

Código Tributario Decreto 6-91

Internet:

Fuente no firmada:

Doble Tributación. El Periódico. Recuperado: 22.11.2007

<http://www.elperiodico.com.gt/es/20071122/opinion/45935/>