

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO



La Superintendencia de Administración Tributaria con el objeto de coadyuvar con el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas, pone a disposición, el presente documento sobre los Principios Constitucionales del Derecho Tributario Guatemalteco.

JERARQUÍA DE LAS NORMAS JURÍDICAS:



- La Constitución Política de la República de Guatemala, en lo concerniente al ámbito tributario, establece los principios fundamentales sobre los cuales debe ceñirse todos el accionar legislativo, de gestión administrativa y otorgamiento de derechos determinando pautas, límites a los administrados, al poder tributario y garantías de observancia obligatoria.
- La ley. Regula los elementos de la relación jurídico-tributaria (bases de recaudación).
- Los Tratados y Convenios Internacionales. Como por ejemplo el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.
- Los Reglamentos.

Postulados de Adam Smith.

- Justicia.
- Certidumbre.
- Comodidad.
- Economía.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LATRIBUTACIÓN EN GUATEMALA:



• PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

“El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento.” Álvaro Rodríguez Bereijo.¹

¹ Artículos 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que 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 con 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.

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

Este principio lucha contra la incertidumbre y falta de certeza jurídica. El Abogado Luis Arturo Archila, citado por Raúl Antonio Chicas Hernández quien indica: *“La arbitrariedad llegó a tal extremo que era común hablar de que se “legislaba por*

formulario” al incorporarse a éstos una serie de exigencias y requisitos que el contribuyente tenía que cumplir sin que existiera norma legal o reglamento que fundamentara su aplicación”.

- **PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE RESERVA DE LEY:**

Parte del aforismo latino Nullum Tributum sine lege (no existe tributo, si no lo establece la ley) y postula que para ser aplicado un tributo legalmente en nuestro país, debe estar establecido en una ley que recaudación; asimismo, debe determinar sus bases de ley establecer requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley.

- **PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR PREFERENCIA DE LEY:**

Se refiere a que, para su aplicación la Ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorando u otra disposición de inferior jerarquía y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley, a efecto de agilizar su aplicación y evitar el detalle en materia legislativa.

Sobre este particular, es importante puntualizar el papel que juegan en materia tributaria, las disposiciones inferiores a la ley; básicamente su rol se concreta a desarrollar la aplicación del tributo establecido en la ley; debe dar mayores explicaciones, facilidad para el

cumplimiento y aspectos de aplicación administrativa.

- **Sentencia de fecha 8 de febrero de 1994 emitida por la Corte de Constitucionalidad:**

“...La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación...”. Gaceta No. 31, expediente 231-93, acción de inconstitucionalidad parcial en contra del Acuerdo Gubernativo 624-92, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuya sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad estimó que dicho Reglamento legisla situaciones propias de una ley, invadiendo facultades del Congreso de la República.

- **Sentencia de fecha 20 de junio de 2006:**

Emitida dentro del expediente de acción de inconstitucionalidad identificado con el número 533-96, referente a un Acuerdo emitido por la Municipalidad de la Ciudad de Zacapa que establece una tasa por extracción de un producto, utilizando pozos mecánicos, la doctrina asentada por la Corte de Constitucionalidad quedó así:

“...el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos. En el artículo 255 de ese cuerpo de normas fundamentales se establece que la captación de recursos económicos del municipio debe sujetarse al principio contenido en el artículo 239 citado... La tasa es una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público. De esta definición se infiere que el tributo creado en el acuerdo que se impugna no constituye una tasa... En todo caso, esta exención en la forma creada encuadra en la definición legal de arbitrio que hace el artículo 12 del Código Tributario. Por las razones expresadas, se concluye que el artículo 1º. Del Acuerdo objetado contraviene lo preceptuado en los artículos 239 y 255 de la Constitución porque la creación del tributo que en él se regula compete con exclusividad al Congreso de la República...”.

- **PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD.**

Este principio se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo y

equitativos, en forma proporcional. Este principio tiene fundamento en lo que establece el artículo 135, inciso d) y en el artículo 243, ambos de la Constitución Política de la República de Guatemala.

POSTULADO: En Guatemala debe existir una justa distribución tributaria, porque no todos los contribuyentes tienen las condiciones para soportar las mismas cargas y responder por el pago del tributo; sino debe atenderse siempre esa condición particular económica del sujeto pasivo.

• **PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD. FALLOS DE LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD:**

Sentencia del 5 de febrero de 2002 "...En el artículo 243 de la Constitución exige que 'el sistema tributario debe ser justo y equitativo'. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad debido al grado de capacidad contributiva, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la

equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria debido a las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivización del tributo)."²

• **PRINCIPIO DE IGUALDAD Y GENERALIDAD:**

El principio de la igualdad es un valor supremo de todo el ordenamiento jurídico, y que, por lo tanto, resulta de aplicación en la materia tributaria.

En nuestro ordenamiento jurídico deriva del contenido del artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este Principio ordena el tratamiento igual entre iguales, y faculta el tratamiento desigual entre desiguales; siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente fundamentadas. Ello impide que se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal, esto es, *intuitu personae*.³

POSTULADO: El Principio de Igualdad ante las cargas tributarias va íntimamente relacionado con la concepción democrática de Estado y recibió su primera formulación legal en el Derecho surgido de la Revolución Francesa, en rechazo al régimen de privilegios existentes antes de dicha gesta. Visto desde otra perspectiva, conforme los postulados de este Principio,

² Gaceta No. 63, expediente número 1233-01

³ FERNANDEZ BRENES, Silvia. LAS EXONERACIONES Y DESGRAVACIONES TRIBUTARIAS A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES. Documento PDF. Costa Rica, 2001. Página 77.

la obligación de contribuir con los gastos del Estado debe alcanzar a todos aquellos sujetos que pongan de manifiesto su capacidad económica para afrontar su obligación; no es correcto que determinadas personas que estando en la cobertura de una figura impositiva, por causas justificadas, gocen de la concesión de exenciones, minorizaciones u otras formas de beneficios individualizados. Sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el 16 de diciembre de 1999 sobre este principio: "...en materia tributaria las exenciones expresan la revelación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas..."⁴

- **PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA, CONTRIBUTIVA O DE PAGO:**

El tributo que se establezca está íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que se grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente, sus márgenes de ganancia, así como la disponibilidad de recursos para inversión en actividades productivas, evitando con ello desmotivar la inversión que permite el buen desarrollo del país.⁵

Pérez Royo dice lo siguiente: "El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con la que el mismo se ponga de manifiesto el índice seleccionado de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería inconstitucional".⁶

La Corte de Constitucionalidad se refirió de la siguiente manera en la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995: "...Este Principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la

⁴ Gaceta No. 54, expediente 105-99

⁵ Arts. 119 y 243 CPRG

⁶ Citado por JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN, en el artículo titulado "¿DEBEN SUPRIMIRSE ¿LOS BENEFICIOS FISCALES? Publicado en la Revista el Fisco número 141, del mes de abril de 2008. España. Página 27.

ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago también tiene como presupuesto la personalización del mismo...”.⁷

- **PRINCIPIO DE NO CONFISCACION:**

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o bien, afecten al mínimo necesario o vital que cada sujeto pasivo necesita para afrontar sus necesidades básicas.⁸

Francisco García Dorado. El Principio se materializa con el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo como contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes.⁹

El Principio de no confiscación como garantía y protección del mínimo existencial, se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

⁷ Gaceta No.37, expediente 167-95.

⁸ Art. 41 y 243 CPRG.

⁹ GARCIA DORADO, Francisco. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA DEL DEBER DE TRIBUTACIÓN. Id. vLex: VLEX-19o8o7, documento electrónico que puede consultarse en la siguiente dirección <http://www.vlex.com/vid/19o8o7> España 2oo1. Página 34.

- **PRINCIPIO DE LA NO DOBLE O MULTIPLE TRIBUTACION.**

El mismo se fundamenta en que dentro de un Estado no puede permitirse que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces por un mismo, por dos o más sujetos activos de la relación tributaria.

Que le queda prohibido establecer tributos cuyos hechos generadores den nacimiento a más de una obligación tributaria. Se trata de evitar con este Principio, castigar doblemente a los sujetos pasivos que intervienen en la realización de un acto.

Sentencia emitida por la Corte Constitucional, contenida de en el expediente 829-98, del 10 de mayo de 2000. Sentencia contenida en el expediente número 1538-2001, que se refiere a Acción de Inconstitucionalidad planteada en contra de la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo.

- **PRINCIPIO DE LA NO RETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA.**

La ley tributaria no tiene efecto retroactivo o sea que la misma no se puede aplicarse dentro del ámbito temporal hacia el pasado; la prohibición consiste en que no puede retrotraerse la aplicación de la ley, a hechos o supuestos establecidos o no por otra ley anterior. El artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que la Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal, cuando ello favorezca al reo.

**ARTÍCULOS DE LA CONSTITUCIÓN
POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE
GUATEMALA, RELACIONADOS CON
LA TRIBUTACIÓN:**



- 220. Casación en lo Económico coactivo.
 - 221. El Tribunal de lo contencioso administrativo. El solve et repete.
 - 239. Principio de legalidad.
 - 243 capacidad de pago, no confiscatoriedad, doble tributación.
 - 261. Prohibición a eximir tasas o arbitrios municipales.
 - 9 transitorio. CTM
-
- 12. Derecho de Defensa.
 - 15. Retroactividad.
 - 24. Confidencialidad.
 - 28. Peticiones.
 - 30. Publicidad de los actos de la Administración Pública
 - 31. Derecho a conocer lo que conste de la persona.
 - 32. Objeto de las citaciones.
 - 37. Inmuebles de entidades religiosas.
 - 41. Garantía a la propiedad Privada.
 - 46. Nulas ipso jure disposiciones contrarias a la Constitución Política de la República de Guatemala
 - 73. Exención a establecimientos educativos.
 - 135. Deberes y derechos Cívicos.
 - 150. Comunidad Centroamericana.
 - 171. Solo el Congreso.
 - 183. Exoneración.