

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"INOBSERVANCIA DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL
ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD (ISO) DECRETO NO. 73-2008 DEL
CONGRESO DE LA REPÚBLICA"
TESIS DE GRADO

WILLIAM AUGUSTO VELASQUEZ FUENTES
CARNET 20119-05

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, FEBRERO DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"INOBSERVANCIA DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL
ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD (ISO) DECRETO NO. 73-2008 DEL
CONGRESO DE LA REPÚBLICA"
TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
WILLIAM AUGUSTO VELASQUEZ FUENTES

PREVIO A CONFERÍRSELE
LOS TÍTULOS DE ABOGADO Y NOTARIO Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, FEBRERO DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO

VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: DR. CARLOS RAFAEL CABARRÚS PELLECCER, S. J.

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

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

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

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANO: MGTR. PABLO GERARDO HURTADO GARCÍA

SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS

DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA

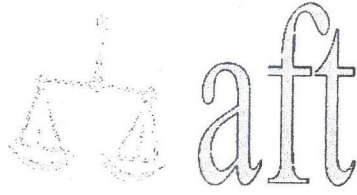
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

LIC. JOSE GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

LIC. NORMA ELIZABETH GARCÍA-BAUER MAZARIEGOS DE MENDOZA



12 calle 1-25, zona 10
Edificio Géminis 10, Guatemala C. A.
Tel.23380351-23380352

Guatemala,
7 de junio de 2012

Licenciado
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

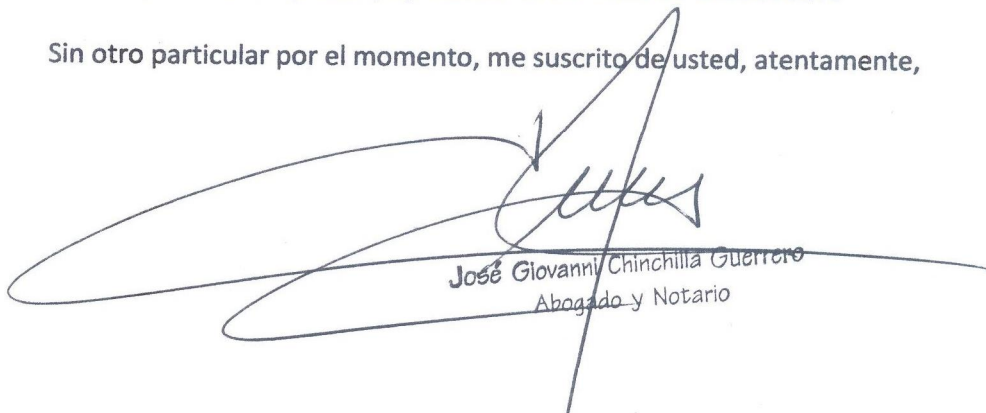
Estimado Licenciado:

Como asesor del estudiante **William Augusto Velásquez Fuentes** sobre su trabajo de Tesis: **“Inobservancia del principio constitucional de no confiscatoriedad en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad (ISO) decreto 73-2008 del Congreso de la República”**, cumpla con rendir mi Dictamen en los términos siguientes:

De conformidad con los lineamientos aprobados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, el estudiante desarrolló el tema siguiendo las instrucciones precisas y cumpliendo con los requerimientos sobre investigación legal y doctrinaria sugeridos por el suscrito. Dicha investigación le permitió al estudiante enunciar ciertas conclusiones y efectuar ciertas recomendaciones importantes para la aplicación y conocimiento de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto de Solidaridad.

Con base en lo expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios para ser aceptado y aprobado como Tesis de Graduación.

Sin otro particular por el momento, me suscrito de usted, atentamente,



José Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario

Guatemala, 2 de octubre de 2012.

Lic. Enrique Sánchez Usera.
Director de Ejes Transversales
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Presente.

Estimado Señor Director:

Me es grato saludarlo cordialmente, e informarle en mi calidad de Revisora de forma y fondo de la tesis del estudiante **WILLIAM AUGUSTO VELÁSQUEZ FUENTES** carné No. 2011905 que se intitula: **"INOBSERVANCIA DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD (ISO) DECRETO No.73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPPUBLICA"**, al cual, el alumno ha incorporado las modificaciones sugeridas, y han sido presentadas conforme al Instructivo correspondiente .

Y para los efectos de comunicarle esta circunstancia traslado a Ud. el presente dictamen confirmando que en el tiempo estipulado el estudiante ha cumplido con lo que se le ha solicitado por lo que procede otorgar la orden de impresión, previo a la acreditación de la aprobación de la evaluación comprensiva, y se hace constar el visto bueno respectivo.


Atentamente,



Licda. Norma Elizabeth García-Bauer M.
Revisora de Fondo y Forma

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

RECIBIDO
27 FEB 2015

HORA: 2:06 FIRMA: 



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante WILLIAM AUGUSTO VELASQUEZ FUENTES, Carnet 20119-05 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07137-2012 de fecha 2 de octubre de 2012, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"INOBSERVANCIA DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD EN EL ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD (ISO) DECRETO NO. 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADO Y NOTARIO y el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 27 días del mes de febrero del año 2015.


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



TERNA EXAMINADORA QUE REALIZÓ LA EVALUACIÓN COMPRENSIVA

FASE PÚBLICA:

Lic. Armando Morales

Lic. Luis Fernando Cordón

Licda. Karim Aguilar

FASE PRIVADA

Lic. Oscar René Rivas Godoy

Licda. Tania Victoria Chaluleu Zúñiga

Licda. Ana Elly López Oliva de Bonilla

AGRADECIMIENTO

Gracias DIOS por darme la vida, por ser la luz en mi camino, por permitirme realizar este sueño, gracias por haberme ayudado durante estos años, el sacrificio fue grande pero tú siempre estuviste a mi lado y me diste sabiduría y la fuerza necesaria para continuar y lograrlo, sin tu ayuda y la fe que tengo en ti este logro no hubiera sido posible; hoy me gradúo de la universidad y la felicidad que siento quiero compartirla contigo. Muchas gracias Padre Celestial, tú siempre me acompañas y haces que pueda conseguir mis metas. Amén.

RESPONSABILIDAD: El autor es el único responsable del contenido de la presente Tesis.

Índice

Página

Resumen

Introducción

Capítulo 1

Aspectos Generales del Derecho Tributario

1.1 El poder tributario	1
1.1.1 Definición	1
1.1.2 Características del poder tributario	3
1.1.3 Clases de poder tributario	3
1.1.3.a Poder tributario originario	3
1.1.3.b Poder tributario derivado	4
1.1.4 Límites del poder tributario	5
1.2 Derecho tributario	6
1.2.1 Definición	6
1.2.2 Características del derecho tributario	7
1.3 Los tributos	8
1.3.1 Definición	8
1.3.2 Clasificación de los tributos	9
1.3.2.a Impuestos	10
1.3.2.b Tasa	14
1.3.2.c Contribuciones especiales	18

Capítulo 2

Principios Tributarios Constitucionales

2.1 Generalidades	22
2.2 Derecho constitucional tributario	22
2.3 Principios tributarios constitucionales en Guatemala	24
2.3.1 Principio de legalidad	24
2.3.2 Principio de seguridad jurídica	27
2.3.3 Principio de igualdad	28
2.3.4 Principio de equidad y justicia	30

2.3.5 Principio de capacidad de pago	31
2.3.6 Principio de no doble o múltiple tributación	34
2.3.7 Principio de no irretroactividad de la ley	35
2.3.8 Principio de no confiscatoriedad	36
2.3.8.a Definición	36
2.3.8.b Parámetro para cuantificar la confiscatoriedad	40
2.3.8.c El derecho de propiedad y su relación con el principio de no confiscatoriedad	45
2.3.8.d El derecho de propiedad y la Ley de Extinción de dominio	47

Capítulo 3

Régimen de los Impuestos Temporales y su fundamentación jurídica

3.1 Generalidades	51
3.2 Regulación legal de los impuestos extraordinarios	52
3.3 Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991	53
3.4 Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta mediante el Decreto 61-94	55
3.5 Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA)	57
3.6 Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal (ISET)	63
3.7 Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP)	64
3.8 Impuesto de Solidaridad (ISO)	66

Capítulo 4

La Confiscación de bienes en la Ley del Impuesto de Solidaridad

4.1 El impuesto de Solidaridad y su relación con el Impuesto Sobre la Renta	79
4.2 De la acreditación del Impuesto de Solidaridad	81
4.3 Remanente del Impuesto de Solidaridad como gasto deducible	83
4.3.1 Costos y gastos deducibles	83
4.3.2 El Impuesto de Solidaridad como gasto deducible	84
4.4 La Confiscación de bienes en la Ley del Impuesto de Solidaridad	85
4.4.1 Confiscación de bienes	85
4.4.2 Confiscación de bienes en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad	87
4.5 Vulneración de los derechos del contribuyente garantizados en la Constitución Política de la República	93
4.5.1 Artículo 39, Propiedad privada	93

4.5.2 Artículo 41, Protección al derecho de propiedad	95
4.5.3 Artículo 43, Libertad de industria comercio y trabajo	96
4.6 La posible inconstitucionalidad del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República	98
Capítulo 5	
Presentación, Análisis y discusión de resultados	
5.1 Presentación, Análisis y discusión de resultados	102
Conclusiones	121
Recomendaciones	123
Referencias	124
Anexos	130
Anexo I Modelo de cuestionario a expertos	131
Anexo II Gráficas	133

RESUMEN

La década de los noventa marcó el inicio de la incorporación de impuestos extraordinarios y temporales, los cuales, se han perpetuado en el sistema tributario guatemalteco, toda vez que cuando ha dejado de tener vigencia el actual, es sustituido por otro, tal el caso del actual Impuesto de Solidaridad que vino a sustituir al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz; la característica del Impuesto de Solidaridad es la de ser acreditable al Impuesto Sobre la Renta con un límite de tiempo de 3 años.

El presente trabajo de tesis analiza la inobservancia del principio constitucional de no confiscatoriedad de tributos en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República, específicamente la literal a) que limita al contribuyente a tres años para realizar la acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta y el último párrafo del mismo artículo que regula que el remanente que no sea acreditado en esos tres años será considerado como un gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta; afectando con dicha disposición el patrimonio del contribuyente.

El presente trabajo de tesis se dividió en cinco capítulos; en el primero se trataron aspectos generales del Derecho Tributario; el segundo se refiere a los principios constitucionales tributarios; el tercero hace un análisis del régimen de los impuestos temporales que se han establecido en Guatemala; en el cuarto se analiza la confiscación de bienes en la Ley del Impuesto de Solidaridad y en el capítulo final se presentan las conclusiones respecto a que en la aplicación de la referida Ley sí existe confiscación de bienes del contribuyente, tomando en cuenta la opinión de Contadores Públicos y Auditores y Abogados y Notarios especializados en materia tributaria.

INTRODUCCIÓN

Durante las últimas dos décadas, Guatemala ha enfrentado serias dificultades para definir e implementar políticas integrales, que permitan elevar el crecimiento económico y principalmente la recaudación en la tributación. Es evidente que la insuficiencia de recursos para financiar el gasto público, es la causa del déficit fiscal, para cubrir éste, el Estado busca alternativas de financiamiento; una de ellas es mediante la obtención de préstamos, otra es incrementar la carga tributaria a través de nuevos tributos, creando impuestos extraordinarios y temporales directos.

En ese sentido, la década de los noventa marcó el inicio de la incorporación de impuestos extraordinarios y temporales, los cuales, se han perpetuado en el sistema tributario guatemalteco, toda vez que cuando ha dejado de tener vigencia el actual, el Gobierno de turno se ve obligado a tomar medidas coyunturales, al solicitar al Congreso de la República la aprobación de un mecanismo impositivo sustitutivo, que al final no soluciona la crisis financiera. Estos impuestos han nacido a la vida jurídica tributaria, bajo el argumento que serán extraordinarios y temporales; situación que no se ha cumplido, debido a que al ser prorrogados en su vigencia y sustituidos por nuevos impuestos, conservando su estructura o siendo una reedición del impuesto al que sustituyen, han pasado a ser ordinarios y permanentes, tal el caso del actual Impuesto de Solidaridad que vino a sustituir al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

Todos estos impuestos han tenido una base imponible similar, constituida por los activos netos o los ingresos brutos, y con la característica de ser acreditables al Impuesto Sobre la Renta; unos sin límite de tiempo para la acreditación y otros con límite de tiempo para la acreditación, como el actual Impuesto de Solidaridad, el cual limita al contribuyente a tres años para aplicar la acreditación, según lo que regula el artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República.

El presente trabajo de tesis analiza la inobservancia de la no confiscatoriedad de tributos en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República, específicamente la literal a) que limita al contribuyente a tres años para realizar la acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta y el último párrafo del

mismo artículo que regula que el remanente que no sea acreditado en esos tres años será considerado como un gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta.

Para el efecto, se planteó como pregunta de investigación: ¿Porqué en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República existe inobservancia del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad?

Se tuvo como objetivo general establecer la existencia de inobservancia del principio constitucional de no confiscatoriedad en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República. Así mismo, se plantearon como objetivos específicos analizar los tributos temporales y su fundamentación jurídica; conocer el alcance del principio constitucional de no confiscatoriedad en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad; comprobar la existencia de violación al derecho de propiedad privada, protección al derecho de propiedad, y de libertad de industria, comercio y trabajo, del contribuyente, garantizados en los artículos 39, 41 y 43 de la Constitución Política de la República, en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad; y determinar la posible inconstitucionalidad en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

El trabajo de tesis tuvo como alcance material la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República. El alcance espacial del trabajo se refiere a la República de Guatemala, porque es el ámbito en donde se aplica el tributo. Por último, el alcance temporal de la tesis abarca a partir del 1 de enero de 2009 porque es la fecha en que inicia su vigencia la norma.

Dada la complejidad y novedad del tema objeto de estudio del presente trabajo de tesis; el principal obstáculo para su investigación, fue la poca referencia bibliográfica con doctrina guatemalteca; así también la falta de expertos en el tema tributario.

Para el desarrollo de la presente monografía fue necesario obtener referencia bibliográfica y legal existente respecto al tema; búsqueda y análisis de sentencias dictadas por la Corte de Constitucionalidad en acciones de inconstitucionalidad general relacionadas al tema; al mismo

tiempo, se formuló un cuestionario a expertos en materia tributaria, principalmente a Abogados y Contadores públicos y auditores con el fin de conocer su criterio sobre el tema objeto de estudio.

El aporte que la presente investigación pretende, a través de la información recopilada, es proporcionar una herramienta útil para los estudiantes de Derecho Tributario y el gremio forense; puesto que son los que estudian y asesoran en el campo tributario; a la vez, indicar la importancia de este tema en el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco; así como, incentivar a que se desarrollen nuevas investigaciones que profundicen en su estudio y amplíen la información existente sobre el mismo. También pretende demostrar a los contribuyentes que existe violación de sus derechos garantizados en la Constitución Política de la República al aplicar esta normativa y a la vez motivarlos a que en lo futuro puedan plantear una posible inconstitucionalidad de la misma.

Capítulo 1

Aspectos generales del Derecho tributario

1. 1 El Poder tributario

1.1.1 Definición.

Según el país o el tratadista, doctrinariamente son diversas las denominaciones para referirse al poder tributario, pero a la larga se trata de identificar un mismo concepto. De tal manera que algunos le denominan: potestad tributaria, supremacía tributaria, supremacía fiscal, poder de imposición, potestad fiscal, soberanía fiscal. La legislación y doctrina guatemalteca utilizan el término "Poder Tributario"

El poder tributario¹ es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide leyes que crean los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, este debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes.

El poder tributario es la atribución otorgada por la Constitución al órgano competente para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos, y de obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria.

Carmen Del Pilar Robles Moreno² dice que el tributo en su origen significó violencia del Estado frente al particular y, el cambio fundamental se produce cuando el Estado constitucional decide garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria solo se ejerce mediante la ley. De esta manera el poder tributario se transforma en la potestad tributaria, a lo

¹ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho fiscal. México, Editorial Harla, 1986, 2da. Edición. Págs. 6, 8.

² Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen Del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta 30.06.2011.

largo de la historia, de tal forma que la facultad de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

Según el autor Giuliani Fonrouge³, poder tributario significa òla facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción; Refugio De Jesús Fernández⁴, afirma que el poder tributario es òla facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle parte de su riqueza para el cumplimiento de sus obligaciones; por su parte José María Martín⁵, define el poder tributario como òla facultad inherente al Estado para exigir tributos, dentro de los límites establecidos en la Constitución, y el cual sólo puede manifestarse a través de normas legales.ö

Por lo expresado por los autores anteriores el poder tributario, es la facultad ejercida por el Estado, otorgada por la Constitución exclusivamente al órgano legislativo, en virtud de una ley; de exigir el pago de tributos a los particulares para satisfacer sus necesidades financieras y el cumplimiento de sus fines, dicha facultad abarca también modificar, derogar, suprimir o exonerar tributos y obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria.

Para el caso guatemalteco, la facultad para exigir tributos debe ejercerse dentro de los límites establecidos por la Constitución, y llevarse a cabo únicamente por medio del poder legislativo en quien se delega el ejercicio de la soberanía; tal como lo regula el artículo 239 de la Constitución Política de la República, òCorresponde 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; f) las infracciones y sanciones tributariasí ö.

³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen I. Buenos Aires, Editorial de Palma, 1999, Pág. 325.

⁴ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. México. Editorial MacGraww Hill, 1999, Pág. 92

⁵ Martín, José María. Derecho Tributario General. Argentina, Depalma, 1995, 2da. Edición Pág. 92

1.1.2 Características del poder tributario

En opinión de Giuliani Fonrouge⁶, el poder tributario presenta las siguientes características:

1.1.2.a Abstracto: El poder tributario es inherente al Estado, y no necesita manifestarse en formas concretas para perfeccionar su subsistencia.

1.1.2.b Permanente: Puesto que el poder tributario es connatural al Estado, solo se extinguiría si se extingue el Estado.

1.1.2.c Irrenunciable: El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir.

1.1.2.d Indelegable: Esto representa que el Poder Legislativo, no puede delegar su función creadora de ley en cualquier órgano o ente del Estado para crear tributos. Lo que si puede hacer es delegar en el ejecutivo u otro cuerpo administrativo, la facultad de reglar pormenores y detalles para ejecutar este poder.

1.1.3 Clases de poder tributario

Para Ignacio Blanco Ramos, citado por Ligia Rosales Alvarez⁷ el poder tributario es único e indivisible; sin embargo, puede ser sujeto de clasificación según sea la jerarquía del órgano que lo ostenta, la jurisdicción en donde dicha facultad sea imponible y los intereses que hayan de satisfacerse; lo que significa que el poder tributario puede ser ejercido de forma concurrente. Por lo cual, como facultad estatal pueden distinguirse dos clases de poder tributario:

1.1.3.a Originario.

El poder tributario originario⁸ es aquel poder natural que tiene el Estado y que de acuerdo al marco legal es ejercido conforme a la estructura estatal, nace de la propia Constitución, la cual establece que es el poder legislativo quien tiene la facultad de crear, modificar y derogar tributos, es él, el llamado a el ejercicio de dicha potestad dada a través de sus representados, en los estados de derecho es general esta facultad al poder legislativo. Lo anterior se encuentra regulado en los siguientes artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala: artículo 171 inciso c) òcorresponde también al Congresoí .: decretar impuestos ordinarios y extraordinarios

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. cit.* Págs. 329-330

⁷ Rosales Alvarez, Ligia María. Análisis doctrinario y jurisprudencial del principio de no confiscatoriedad del tributo en Guatemala. Guatemala, 2006, tesis licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, Pág. 67

⁸ *Loc. cit.*

conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación; por su parte el artículo 239 regula: 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".

1.1.3.b Derivado.

Son facultades⁹ derivadas aquellas que correspondiendo en principio a un Estado determinado en virtud de la Constitución, éste puede delegar esa facultad a través de una ley en otros organismos descentralizados como los municipios, para crear ciertos tributos y establecer las bases de su recaudación. Tal como en nuestra Constitución Política de la República se establece: artículo 253 Autonomía Municipal "Los municipios de la República de Guatemala son instituciones autónomas. Entre otras funciones les corresponde: a) elegir a sus propias autoridades; b) obtener y disponer de sus recursos; y, atender los servicios públicos locales, el ordenamiento territorial de su jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios; por su parte el artículo 255 regula: Recursos económicos del municipio "Las corporaciones municipales deberán procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios, a efecto de poder realizar las obras y prestar los servicios que les sean necesarios. La captación de sus recursos deberá ajustarse al principio establecido en el Artículo 239 de esta Constitución, a la ley y a las necesidades de los municipios".

Entonces el poder originario es el que surge de la Constitución y el derivado el que emana de los entes originarios a los que la Constitución reconoció el poder.

En Guatemala, el poder tributario se ejerce de manera concurrente; por una parte, es ejercido por el Congreso de la República facultad que le otorga la Constitución quien ostenta el poder tributario originario, puede decretar tributos para todos los habitantes de un país con el objeto de financiar los gastos del Estado. Por otro lado, lo ejercen las Municipalidades, quienes tienen el poder tributario derivado, esa facultad de obtener sus propios recursos a través de la imposición de tasas y arbitrios a sus habitantes, con el objeto de satisfacer intereses de cada municipio.

⁹ *Ibid.*, Pág. 68

1.1.4 Límites del poder tributario

La potestad tributaria¹⁰ no puede ser ejercida de manera absoluta y arbitraria por el Estado, todo lo contrario, el ejercicio de esta potestad tiene que estar sujeta a determinados límites que la Constitución debe establecer de manera concreta, en garantía de todos los ciudadanos. Es por ello que el poder otorgado para crear tributos se encuentra sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, así la doctrina menciona, y la legislación de los distintos países regula, las limitaciones en el ejercicio del poder o potestad tributaria, sin que exista unanimidad de criterios en lo relativo a cuáles son esas limitaciones y a los verdaderos alcances de cada una de ellas.

Como se sabe¹¹, no existe consenso en la enumeración de los principios del Derecho Tributario, se cree que es posible concordar en la necesidad de consignar como verdaderas limitaciones de la potestad tributaria el principio de legalidad, el principio de igualdad, el principio de capacidad contributiva, agregando el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona, que la propia constitución consagra, y el de respeto a la propiedad privada, materializado en el principio de no confiscatoriedad.

Como lo menciona Carmen del Pilar Robles¹² ñla potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad), este principio de legalidad no es sino solo una garantía formal de competencia en cuanto al origen productor de la norma, pero no constituye en sí misma garantía de justicia y de razonabilidad en la imposición. Es por esta razón que algunas de las Constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria. Pero, la potestad tributaria que ejerce el Estado no debe convertirse en un arma que podría llegar a ser destructiva de la economía, de las familias y de la sociedad, en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. En este sentido, debemos

¹⁰ Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen Del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta 30.06.2011.

¹¹ Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen Del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta 30.06.2011.

¹² Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta el 30.06.2011

comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces difícil de establecerö.

Los límites se señalan en la Constitución, pero no necesariamente todos los límites al ejercicio de la potestad tributaria se indican en forma expresa en la misma, ya que hay una serie de principios que se encuentran implícitos, es decir no es necesario que la Constitución los señale.

El poder tributario, para ser legítimo tiene que ser ejercido respetando los derechos fundamentales de las personas, lo cual se garantiza mediante la incorporación de principios de observancia obligatoria; entre ellos: legalidad, igualdad, equidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, etc. En el capítulo II de este trabajo de tesis se desarrollará cada uno de ellos.

1. 2 Derecho Tributario

1.2.1 Definición

Carlos Giuliani Fonrouge¹³, quien lo denomina también derecho fiscal, lo define como: òrama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.ö

Para Héctor Villegas¹⁴ el Derecho Tributario es: òEn sentido lato, el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. Es en el que mediante el tributo los integrantes del estado contribuyen al sostenimiento del gobierno en proporción a su respectiva capacidad económica, esto es, en cuanto sea posible, en proporción a los patrimonios o rentas de que gozan bajo la protección de aquel estado.ö

De forma más amplia Sergio Francisco De la Garza¹⁵ lo define como òel conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o

¹³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. cit*, Pág. 43

¹⁴ Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tomo I, Buenos Aires, Editorial De Palma, 1987, Pág. 132

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México, Editorial Porrúa, S.A., 1981, Pág. 25

incumplimiento a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación

De las anteriores definiciones la más completa, la que más abarca el contenido del Derecho tributario es la enunciada por el tratadista De la Garza, quien afirma que el Derecho tributario es un cuerpo de normas que regula lo relativo al establecimiento de tributos; y, también señala lo relativo a las obligaciones de los contribuyentes tanto las principales o sustanciales como las accesorias o deberes formales; en tanto que Villegas menciona un aspecto importante en su definición y es que los particulares contribuyen en relación a su capacidad contributiva; Fonrouge destaca que el Derecho Tributario es una rama del derecho financiero.

De las definiciones anteriores se puede establecer que el derecho tributario es una rama del derecho financiero que constituye el conjunto de normas jurídicas que regulan todo lo referente a los tributos, es decir, a los impuestos, tasas y contribuciones especiales; que pagan los particulares en función de su capacidad contributiva; también regula las relaciones jurídicas principales y accesorias que nacen con motivo del pago de un tributo, los procedimientos que pueden surgir para lograr el cumplimiento del pago de los mismos y las sanciones que se pueden imponer por incumplimiento de la obligación tributaria.

1.2.2 Características del Derecho Tributario

Para la tratadista García Vizcaíno en la obra Derecho Tributario (consideraciones económicas y jurídicas), citado por Almengor López¹⁶, señala las características que distinguen al Derecho tributario de otras ramas del derecho, las siguientes:

Normas específicas, aplicables únicamente en el ámbito tributario.

El Derecho Tributario es una rama del Derecho Público, por ser una actividad que lleva a cabo el Estado, para lograr el beneficio de sus ciudadanos.

Se caracteriza por su poder de imperio, ya que aplica su poder de coacción, al dar nacimiento a los distintos tributos.

¹⁶ Almengor López, Ileana Patricia. Principio de Capacidad Contributiva en las Leyes Tributarias Guatemaltecas. Guatemala, 2007, tesis licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, Pág. 7

Todas las normas tributarias creadas deben estar contenidas en la ley.

Finalidad de Cobertura del Gasto Público: es decir, que se contribuya con el gasto público, ya que éste tiende a la satisfacción de las necesidades públicas

Capacidad Contributiva, se refiere a que el aporte de los contribuyentes obligados se da por pautas económicas, conforme a la aptitud económica de los mismos.

1.3 Los Tributos

1.3.1 Definición

Los tributos constituyen los ingresos más importantes del Estado o de los entes públicos, por ser los que más entradas les proporcionan.

El tributo dice Sainz de Bujanda, citado por Silvia Lizette Kuri de Mendoza¹⁷, ño es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios. Este mecanismo consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley. El tributo, pues, es una obligación cuya prestación consiste en entregar una suma de dinero que constituye para el ente público acreedor el ingreso tributario. En tal sentido, podemos definir el tributo como la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma estableceö.

Ramón Valdez Costa¹⁸ indica que ñel tributo es la prestación pecuniaria, destinada a cubrir los gastos públicos, que el contribuyente está obligado a pagar al Estado en cuanto ocurre el hecho previsto en la ley como presupuesto de su obligaciónö.

Para Giuliani Fonrouge¹⁹ el tributo es ñuna prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho públicoö.

¹⁷ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. Manual de Derecho Financiero, Proyecto de reforma judicial, República de El Salvador, Centro de Investigaciones y Capacitación, 1993, Pág. 244

¹⁸ Valdés Costa, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires, Depalma, 1992, Pág. 78

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. cit.*, Pág. 311

En tanto que el Modelo de Código Tributario para América Latina²⁰ establece: "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

Por otro lado, el Código Tributario²¹ guatemalteco proporciona la siguiente definición: "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". Prácticamente el legislador guatemalteco copió literal la definición que proporciona el Modelo de Código Tributario para América Latina.

Los tributos son prestaciones comúnmente en dinero de carácter coactivo que pagan los habitantes de un país, impuestos unilateralmente por el Estado u otro ente público, en virtud de su poder de imperio, (potestad tributaria) cuyo fin primordial es obtener recursos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

De las definiciones anteriores, es posible deducir las siguientes características:

Los tributos son generalmente recursos de carácter monetario. Así lo dispone nuestro Código Tributario que son prestaciones comúnmente en dinero.

Los tributos tienen carácter coactivo. Son obligaciones impuestas por el Estado u otro ente público de manera unilateral, sin tomar en cuenta la voluntad del contribuyente.

Los tributos existen en virtud de una ley. Los tributos deben ser impuestos por medio de una ley, en nuestro medio lo disponen los artículos 171 literal c) y 239 de la Constitución Política de la República y el artículo 3 del Código Tributario.

Los tributos tienen carácter contributivo. Su destino es cubrir los gastos que demande el cumplimiento de sus fines

1.3.2 Clasificación de los tributos

En general todos los tributos tienen una estructura común²², se originan en el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, son obligatorios, y su objeto es una suma de dinero. Sin embargo, algunos de ellos se diferencian a partir de la mayor o menor evidencia en la contraprestación o

²⁰ OEA-BID. Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 13.

²¹ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario y sus reformas, Decreto 6-91, artículo 9

²² Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. *Op. cit.*, Pág. 242

beneficio que recibe el contribuyente por la satisfacción del tributo o a partir del presupuesto de hecho establecido por la ley para dar por establecido el gravamen. Así, los tributos se clasifican en a) Impuestos; b) Tasas; c) Contribuciones. Es decir, el término genérico en derecho tributario es el tributo el cual tiene tres variedades. Esta clasificación tripartita es la más difundida en la doctrina.

Desde el punto de vista del ordenamiento jurídico guatemalteco tiene una pequeña variante con respecto a la clasificación de la doctrina. El Código Tributario²³ en el artículo 10 definió: Clases de tributos: òson tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejorasö. Principalmente la diferencia radica en que omitió mencionar las tasas e incluyó los arbitrios. Esto porque también el legislador constituyente así lo dejó plasmado en el artículo 239 constitucional.

1.3.2.a Impuestos

El fundamento y la justificación jurídica de los impuestos²⁴ debe encontrarse en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual está ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía.

Los impuestos son una especie de tributos, son ingresos que provienen de los particulares a favor del Estado, por ende, son recursos públicos de los que se vale éste para cumplir con sus fines, esencialmente, atender las necesidades sociales.

Gastón Jezé, citado por Pérez de Ayala²⁵ señala que impuesto es aquella òprestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de la autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicasö.

Por su parte Catalina García Vizcaíno²⁶ señala que impuesto òes toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de ley, sin

²³ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91, artículo 10

²⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, México, Limusa, 1998, Pág. 67

²⁵ Pérez De Ayala, José Luis. Curso de Derecho Tributario, Tomo I, Madrid, Edersa, 1978, 2da. Edición, Pág. 201

que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación.

El autor Villegas²⁷ define el impuesto como el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativos al obligado.

Por otro lado, el tratadista Giannini²⁸ afirma que es la prestación pecuniaria, que el Estado u otro ente público, tiene derecho de exigir en virtud de su poder de imperio originario o derivado, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley, con el fin de conseguir una entrada.

La exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina, citado por Kury de Mendoza²⁹ expresa: «La definición de impuesto presenta dificultades ya que éste responde casi estrictamente a los elementos comunes del tributo. De ahí que buena parte de la doctrina haya optado por una definición negativa o residual del instituto diciendo que impuesto es el tributo que no tiene ninguna característica especial, o también que es el tributo que no reúne las características de las tasas y las contribuciones.» Consiguientemente, «la Comisión ha creído conveniente dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar el tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Esta podrá o no vincularse al contribuyente, pero esa vinculación es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación».

La Comisión definió el impuesto como: «Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente».

En lo que respecta al ordenamiento jurídico guatemalteco, la única definición de impuesto es la que regula el Código Tributario³⁰ en el artículo 11, el cual dice: «Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente»:

²⁶ García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas, Tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1996, Pág. 67

²⁷ Villegas, Héctor B. *Op. cit.*, Pág. 72

²⁸ Giannini, A. D. Instituciones de Derecho Financiero, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, Pág. 22

²⁹ Kury de Mendoza, Silvia Lizette. *Op. cit.*, Págs. 242-243

³⁰ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario y sus reformas, Decreto 6-91, artículo 11

Tanto la definición que ofrece el Modelo de Código Tributario para América Latina, como la que regula el Código Tributario, contienen la nota característica esencial de los impuestos: la independencia, por cuanto la prestación tributaria se mantiene independiente del destino que el Estado le dé.

Se puede decir que el impuesto es toda prestación pecuniaria requerida a los particulares por la vía legal y que no está condicionada ni determinada por una prestación administrativa particular y concreta, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto, como consecuencia de la posesión de un patrimonio; que se paga siempre a título definitivo con el fin de atender las necesidades públicas en general.

Los elementos esenciales de la definición de impuesto³¹ son: primeramente el carácter obligatorio del impuesto frente a otros ingresos públicos; en segundo lugar en el impuesto falta toda relación de correspondencia entre la exacción exigida y cualquier compensación directa del Estado al contribuyente; por último, la prestación tributaria no se exige con promesa alguna de reembolso, es, por lo tanto, a título definitivo

Clasificación de los impuestos

Los impuestos presentan diferentes características, diferentes elementos que nos hacen clasificarlos de muy diversas formas. Existen clasificaciones tradicionales que atienden a las características que le son más peculiares. Para efectos del presente trabajo, nos limitaremos a exponer las que tienen mayor relevancia a nivel doctrinario por su contenido jurídico-financiero.

Delgadillo Gutiérrez³² afirma que como primera clasificación encontramos la que considera que los impuestos se dividen en directos e indirectos, según el autor, uno de los criterios principales para distinguirlos es el que está basado en la repercusión de los impuestos.

Impuestos directos:³³ ñson aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera

³¹ Pérez De Ayala, José Luis. *Op. cit.*, Pág. 201

³² Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho tributario*, México, Limusa, 1998, Pág. 76

que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. En esta clase de impuestos el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no ocurre la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica el sujeto obligado con el sujeto pasivo, como el Impuesto Sobre la Renta.

En otras palabras, el impuesto es directo cuando no se prevé la traslación jurídica de la cuota tributaria, ya que son impuestos que gravan el patrimonio y la renta.

Los impuestos directos³⁴ se subdividen a la vez en:

Impuestos personales: son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta a las personas físicas.

Impuestos reales: recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto. En ellos se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

Impuestos Indirectos:³⁵ según el criterio de repercusión, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas que éste trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, es decir el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga.

El impuesto es indirecto cuando se le concede al sujeto pasivo la facultad para resarcirse de lo pagado trasladándolo a un tercero, ello por ser un impuesto que grava el consumo, como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado.

También existe otra clasificación que corresponde al período o duración de los impuestos en el sistema tributario, y atendiendo a un criterio de diferenciación desde el punto de vista jurídico clasifica los impuestos en ordinarios y extraordinarios.

³³ *Ibid.*, Pág. 77

³⁴ *Ibid.*, Pág. 78

³⁵ *Loc. cit.*

Para Cabanellas³⁶ impuesto ordinario es todo lo que forma parte de los ingresos normales de la Hacienda Pública y que subsisten a través de los diversos ejercicios anuales y extraordinarios de carácter excepcional en su exacción, o de cuantía recargada transitoriamente, para subvenir a una especial necesidad de la Administración.

Impuestos ordinarios o permanentes son aquellos que no tienen una duración determinada en el tiempo, son los que se establecen con una duración indefinida, es decir, hasta su derogación. Ejemplo de estos impuestos en nuestro medio son el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, El impuesto timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, etc. ya que estos afluyen a las arcas del fisco de una manera normal, continua e ilimitada.

Impuestos extraordinarios o también denominados transitorios, por el contrario, poseen una vigencia limitada en el tiempo. Son los que desde su aprobación tienen un plazo determinado de vigencia. Un ejemplo de estos en nuestro medio lo fue el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal (ISET) y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP). Cabe destacar que los impuestos extraordinarios en su mayoría surgen en períodos de crisis, ya sea por desastres naturales o condiciones de déficit presupuestario. Estos eventos inusuales y de gravedad ameritan la creación de un impuesto extraordinario.

1.3.2.b Tasa.

Kuri de Mendoza³⁷ dice que la mayoría de autores coinciden en que la tasa es el tributo que más discrepancias ha causado y el que mayores dificultades presenta para su caracterización. Ello se debe a que quienes han tratado el tema han confundido elementos económicos, jurídicos y políticos.

Así, en una primera aproximación para llegar al concepto de tasa, se le comparaba con el impuesto. La tasa surgía en el ámbito de los servicios divisibles, mientras el impuesto, en cambio, lo hacía en el de los indivisibles. De esta definición de índole económica, se fue pasando a una diferenciación marcadamente jurídica, basada en los principios de capacidad contributiva y de equivalencia. A continuación se presentan diversas definiciones jurídicas de tasa.

³⁶ Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Argentina, Editorial Heliasta, 2001, 15ª. Edición, Págs. 196-197

³⁷ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. *Op. cit.*, Págs. 249-250

Pérez de Ayala³⁸ define la tasa como õun tributo que se establece expresamente por ley a favor del Estado u otro ente público y exigible cuando se presta un determinado servicio, siendo el prestatario el obligado al pago del tributoö.

Para Giuliani Fonrouge³⁹ es õla prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que satisface especialmente al obligado.ö

Héctor Villegas⁴⁰ afirma que õtasa es el tributo cuyo hecho generador está integrado como una actividad del estado divisible o inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.ö

En tanto que Calvo Ortega⁴¹ expresa que las tasas õson tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público que refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivosö.

El Modelo de Código Tributario para América Latina⁴² por su parte sostiene que las tasas y las contribuciones deben estar definidas en función de dos elementos: õlas características del hecho generador y el destino del tributo; ambos se consideran indispensables para caracterizar estos tributos no sólo frente a los impuestos sino también frente a los precios. El hecho generador de la tasa está caracterizado por la prestación efectiva o potencial de un servicio público, individualizado en la persona del contribuyente y que es inherente al Estado. Se prescinde deliberadamente de las circunstancias relativas a la ventaja que el servicio puede proporcionar al contribuyente y de la demanda voluntaria por parte de éste, elementos que pueden faltar sin alterar el concepto de tasa.

El destino tiene que ser necesariamente la financiación del servicio cuyo financiamiento constituye el presupuesto de la obligación. Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto tenga como único destino el

³⁸ Pérez De Ayala, José Luis. *Op. cit.*, Pág. 208

³⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. cit.*, Pág. 263

⁴⁰ Villegas, Héctor B. *Op. cit.*, Pág. 87

⁴¹ Calvo Ortega, Rafael. Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Madrid España, Editorial Civitas, 2001, 5ª. Edición, Pág 133.

⁴² OEA-BID. Modelo de Código Tributario para América Latina, Exposición de motivos, Pág. 20

servicio mismo, entendido éste en términos amplios. No se trata de una adecuación al costo, que es un concepto de medición de las tasas que ha sido desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se recauden, para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados.

El Modelo de Código Tributario para América Latina⁴³ define la tasa como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Puede decirse que tasa es aquel tributo, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación de un servicio o la realización de una actividad por parte del Estado, que afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuyo pago es en dinero y obligatorio. Lo recaudado por este concepto se destina a sostener el servicio correspondiente.

De las definiciones anteriores, se deducen las siguientes características⁴⁴:

La tasa es un tributo lo que significa que es una prestación que el Estado exige para el cumplimiento de sus fines en ejercicio de su poder tributario, en virtud de una ley, emitida por el órgano competente.

El hecho imponible está constituido por la prestación individualizada de un servicio o la realización de una actividad obligatoria por parte del Estado, que está vinculada con el obligado. El elemento más importante que caracteriza a la tasa es su vinculación estatal, que no puede ser prestado por el sector privado.

Los sujetos. En cuanto al sujeto activo de la tasa éste debe ser un ente público ya que, el presupuesto objetivo consiste, precisamente, en la actuación de un ente público. El sujeto pasivo es la persona beneficiada o afectada por la actuación de dicho ente, que en muchos casos él mismo solicita.

⁴³ OEA-BID Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 16

⁴⁴ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. *Op. cit.*, Pág. 252

A diferencia de la doctrina, en la Constitución Política de la República de Guatemala, el legislador constituyente omitió incluir las tasas dentro de las facultades que tiene el Congreso para crear tributos, y se limitó a señalar que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales; el Código Tributario siguiendo la misma línea, omitió incluir la tasa dentro de las clases de tributos, por lo tanto, desde el punto de vista legal no tenemos una definición de tasa, ante esta circunstancia, acudimos a la jurisprudencia; es así, en varias sentencias se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad⁴⁵, indicando qué se debe entender por tasa, cuyo concepto reiterado en varias de ellas, es: *“La tasa, según la ya reiterada jurisprudencia de esta Corte, 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.”*

Diferencias entre impuesto y tasa

Para Sainz de Bujanda, citado por Kuri de Mendoza⁴⁶ señala que *“el impuesto ha de pagarse en función del nivel riqueza ó patrimonio y renta- de los sujetos, en tanto que la tasa habrá de cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura.”*

Pérez de Ayala⁴⁷ con respecto a esta diferenciación dice: *“hay que razonar que el impuesto se paga para financiar servicios públicos indivisibles, es decir, uti universi, mientras que las tasas se cobran por la prestación de un servicio uti singuli, divisible.”* Continúa diciendo el tratadista que otro elemento de diferenciación es el ingreso a título definitivo o no. *“Este carácter es, en principio, esencial tanto al impuesto como la tasa. Ahora bien; la única diferencia está en que tal elemento se da en el impuesto de un modo incondicionado, en tanto que en la tasa está condicionado a la realización del servicio particular uti singuli, con independencia de que el mismo sea, o no, voluntario.”*

Se considera que el impuesto se paga por el contribuyente sin contraprestación por parte del ente público, en tanto que la tasa sí origina el derecho a una contraprestación: la obtención del

⁴⁵ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 66, Expediente No. 1891-2001, Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas jurisprudenciales. Guatemala, 2010.

⁴⁶ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. *Op. cit.*, Pág. 250

⁴⁷ Pérez De Ayala, José Luis. *Op. cit.*, Pág. 202

servicio. En efecto, la diferenciación entre tasa e impuesto se apoya en la existencia o no de una actividad de la Administración Pública dirigida al contribuyente.

1.3.2.c Contribuciones especiales

Para Héctor Villegas⁴⁸ ñson los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Margáin Manautou citado por Almengor López⁴⁹ sostiene que la contribución especial no es el pago de un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino que es el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio prestado por el Estado, sino por el beneficio específico que reciben las personas con motivo de la prestación de dicho servicio.

El Modelo de Código Tributario para América Latina⁵⁰, en su exposición de motivos, cuando se refiere a las tasas y contribuciones, establece tal como se expresó anteriormente que la diferencia entre éstas y los otros tributos está dada por dos elementos: el hecho generador y el destino del tributo. Dicho modelo⁵¹ define las contribuciones especiales como: ñel tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

Según Sergio de la Garza⁵² es la ñprestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que produzcan un gasto público especial, con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica.

⁴⁸ Villegas, Héctor B. *Op. cit.*, Pág. 100

⁴⁹ Almengor López, Ileana Patricia. *Op. cit.*, Pág. 16

⁵⁰ OEA-BID. Exposición de motivos, Modelo de Código Tributario para América Latina, Pág 20

⁵¹ OEA-BID. Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 17

⁵² De la Garza, Sergio Francisco. *Op. cit.*, Pág. 317

A su vez, Rodríguez Lobato⁵³ afirma que la contribución especial es la prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad.

Las contribuciones especiales son tributos que se deben en razón de beneficios, ya sean individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o de actividades especiales del Estado. Existe en ellas una determinada actividad administrativa que produce un beneficio especial a determinadas personas, aunque normalmente, a diferencia de las tasas, la actividad administrativa no es solicitada por el contribuyente. La contribución especial se paga no por el servicio prestado por el Estado, sino por el beneficio específico que reciben las personas con motivo de la prestación de dicho servicio.

Características

Al igual que el impuesto y la tasa, es un tributo, es decir, una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cumplimiento de sus fines.

El hecho imponible consiste en la obtención de un beneficio o incremento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado.

La contribución⁵⁴ se diferencia del impuesto en que el producto de éste se destina a la financiación de servicios generales o necesidades públicas genéricas, sin que se haga alusión a posibles beneficiarios indirectos o directos concretos. Y de la tasa, en que la actividad administrativa productora del beneficio o del aumento del valor no se dirige inmediatamente al beneficiario, sino a la colectividad, aunque repercuta en su favor. Ejemplo de contribuciones especiales son las contribuciones que exige una municipalidad para la financiación de obras de pavimentación, alumbrado, etc.

⁵³ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. cit.*, Pag. 84

⁵⁴ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. *Op. cit.*, Pág. 256

Con respecto a las contribuciones especiales, el artículo 239 constitucional regula que únicamente el Congreso de la República es el ente encargado de decretarlas conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria; por su parte, el Código Tributario en el artículo 10 se refiere a las clases de tributos, menciona entre estos a los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, se entiende entonces que la legislación de Guatemala tiene a las contribuciones como una clase de tributos y las divide en especiales y por mejoras.

El mismo cuerpo legal en el artículo 13 define la contribución especial, y dice: *“es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales; refiriéndose a la contribución especial por mejoras, nos dice: “es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.*

Sobre las contribuciones especiales, se impugnó de inconstitucionalidad total ante la Corte de Constitucionalidad el Acuerdo Ministerial número 011-2002 emitido por el Ministerio de la Defensa, con fecha veinticinco de noviembre de dos mil dos. El referido acuerdo regulaba en su artículo 1° que *“se autoriza la nueva tabla de valores del Departamento de Armas y Municiones (en adelante identificado indistintamente como Departamento de Control de armas y Municiones o como DECAM) , para el cobro y recuperación de costos de inversión en formularios, tarjetas, licencias, autorizaciones que conforme dichos instrumentos realice; al igual que los gastos de transporte originados por inspecciones, supervisiones y control que ejerce en cumplimiento de sus funciones”*;

El fundamento alegado de inconstitucionalidad del artículo 1° del Acuerdo Ministerial impugnado, fue que el mismo contenía la creación de cargas económicas de carácter tributario, específicamente contribuciones especiales; al respecto la Corte de Constitucionalidad⁵⁵ dijo: *“Para la inconstitucionalidad bajo estudio, debe determinarse, en primer lugar, si el artículo 1° del Acuerdo Ministerial arriba identificado trata de materia tributaria y, de ser así, si se*

⁵⁵Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 74, Expediente No. 1235-2003, Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas jurisprudenciales. Guatemala, 2010.

infringió el principio de legalidad tributaria establecido en la Constitución de la República. Para el efecto, el artículo 239 de la Constitución de la República indica: òPrincipio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos Ordinarios y Extraordinarios, arbitrios y contribuciones especialesí así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientesí d) La base imponible y el tipo impositivoí ö. El artículo 13 del Código Tributario, por su parte, indica que òContribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.ö En el presente caso, los servicios prestados por el DECAM, consistentes en proporcionar formularios, tarjetas, licencias, autorizaciones, transporte, inspecciones y supervisiones, son òservicios estatalesö que contienen òbeneficios directos para el contribuyenteö, a tenor de lo preceptuado por el artículo 13 del Código Tributario. Los cobros que efectúa el DECAM para recuperación de esos òcostos de inversiónö, son el tributo que el interesado debe pagar para recibir un servicio estatal que lo beneficia directamente. En virtud de ello, esta Corte estima que los cobros a favor del DECAM en el Acuerdo Ministerial impugnado, son contribuciones especiales, y por lo tanto únicamente podrían haber sido creadas mediante una ley del Congreso de la República, a tenor de lo regulado por el artículo 239 de la Constitución antes citado. En efecto, al establecer el tipo impositivo de esas contribuciones especiales, el artículo 1º del Acuerdo Ministerial impugnado crea las bases de recaudación de un impuesto, entrando de esa forma en colisión directa con el artículo 239 de la Constituciónö.

En esta sentencia la Corte enfatiza que de conformidad con lo regulado en el artículo 239 Constitucional corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar entre otros, las contribuciones especiales, así como determinar las bases de recaudación entre ellas, la base imponible y el tipo impositivo. La Corte reitera que las contribuciones especiales son servicios estatales que contienen beneficios directos para el contribuyente, es decir, constituyen un tributo, una prestación en dinero que el interesado debe pagar para recibir un servicio estatal que lo beneficia directamente, también toma en cuenta la definición de contribución especial que proporciona el Código Tributario guatemalteco.

Capítulo 2

Principios tributarios constitucionales

2.1 Generalidades

Anteriormente se estableció que el Estado, en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria), tiene la facultad de exigir el pago de tributos a los particulares para contribuir con los gastos públicos. Pero, dicha facultad no se ejerce de forma arbitraria, sino con fundamento en ciertos principios consagrados en la Constitución, los que reciben el nombre de principios tributarios constitucionales, también conocidos como límites al ejercicio del poder tributario.

Los principios constitucionales tributarios son aquellos que se encuentran establecidos en la Constitución, y toda vez que ésta es la ley fundamental del país, toda actividad tributaria del Estado debe sujetarse a dichas normas. Además, en virtud de tener el rango de normas constitucionales se supone que los mismos tienen mayor estabilidad y firmeza que las leyes ordinarias, por lo que será más difícil que dichos principios dejen de imperar dentro de la sociedad.

Los principios tributarios constitucionales constituyen la materia de estudio del Derecho Constitucional Tributario; éste a criterio de José María Martín⁵⁶ es «El conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites, directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del estado». Es decir, su objeto principal es determinar los límites del poder de imperio del Estado en materia tributaria, delimitando el contenido y alcance del mismo y estableciendo los derechos y garantías del contribuyente.

2.2 Derecho constitucional tributario

Señala Rodolfo Spisso⁵⁷ que «El Derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste,

⁵⁶ Martín, José María. Principios del Derecho Tributario Argentino. Argentina, Contabilidad Moderna, 1978, Pág. 171

⁵⁷ Spisso, Rodolfo. Derecho constitucional tributario, Argentina, Depalma, 1991, Pág. 1

que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.

Como se sabe, la Constitución⁵⁸ es el conjunto de los principios y las normas que constituyen un sistema orgánico, por el cual, estos principios y normas se encuentran vinculados, de tal manera que no es posible hacer una interpretación aislada, sino que esta se debe efectuar de acuerdo al sistema completo, es decir, tomando como base a la Constitución. Es justamente en razón de ello que, el tema tributario se debe explicar partiendo de la perspectiva constitucional.

En la actualidad el Derecho constitucional tributario según García Vizcaíno⁵⁹ se entiende como el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario.

El Derecho constitucional tributario es según algunos autores, aquella parte del Derecho constitucional que se refiere a materia tributaria; es decir, no es propiamente Derecho tributario, sino Derecho constitucional aplicado al Derecho tributario. Y según otros autores como García Vizcaíno⁶⁰, no comparten el criterio de ubicar a esta rama jurídica específica dentro del Derecho constitucional, sino que sostienen que õpese al obvio contenido constitucional de sus normas, debe comprendérsela dentro del Derecho tributario, a los efectos de lograr una clara sistematización lógica de las normas que componen este derecho y para una mejor comprensión de sus conceptos e instituciones.

Como afirma Robles Moreno⁶¹ õmás allá que la doctrina no esté unánimemente de acuerdo sobre si el Derecho constitucional tributario es Derecho constitucional aplicado al Derecho tributario o si éste está comprendido dentro del Derecho tributario; en lo que sí están de acuerdo es que el

⁵⁸ Robles Moreno, Carmen del Pilar. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS, Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Perú, 2008, <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>, consulta 30.06.2011

⁵⁹ García Vizcaíno, Catalina. *Op. cit.* Pág. 219

⁶⁰ *Loc. cit.*

⁶¹ Robles Moreno, Carmen del Pilar. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS, Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Perú, 2008, <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>, consulta 30.06.2011

Derecho constitucional tributario tiene en su contenido temas como: los principios, garantías y normas que regulan la potestad tributaria, temas como los derechos humanos y tributación, la vigencia de la norma tributaria en el tiempo, la teoría de la exención tributaria.

El Derecho constitucional tributario⁶² se entiende como aquella parte del Derecho constitucional, que se denomina tributario, debido al objeto que regula y trata. Es decir, que aunque se le considera como una área del derecho tributario, no se trata de Derecho tributario sustantivo, ya que, en esencia es la parte del derecho constitucional que regula los temas tributarios, como por ejemplo, regula en la Constitución quienes gozan, o a quienes se les ha otorgado potestad tributaria, en qué forma se ha otorgado ésta potestad tributaria, cuales son los límites que tienen que respetar aquellos que ejercen dicha potestad.

2.3 Principales principios constitucionales tributarios en Guatemala

En nuestro país, los principios específicos para normar la tributación y otorgar garantías mínimas para proteger la propiedad de los contribuyentes, fueron plasmados en la Constitución Política de la República que entró en vigor el 14 de enero de 1986.

En la Constitución Política de la República de Guatemala se establecen en forma específica los principios tributarios de: legalidad, capacidad de pago, prohibición de impuestos confiscatorios y prohibición de doble o múltiple tributación; pero también en la misma existen otros principios que funcionan como garantías de los contribuyentes como el de igualdad y seguridad jurídica. A continuación se trata cada uno de ellos.

2.3.1 Principio de Legalidad

Conforme a este principio, no puede establecerse ningún tributo o carga impositiva sino por medio de una ley. Se sostiene que no hay tributo sin ley (*nullum tributum sine lege*), lo cual significa que no puede existir un tributo sin una ley dictada previamente y que lo establezca en forma expresa. Como lo señala Fonrouge⁶³ el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad. En términos genéricos se sostiene que en un Estado

⁶² *Ibid.*

⁶³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. cit.* Pág. 365

de derecho nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.

Respecto a este principio Jorge Mario Castillo⁶⁴ afirma que los impuestos establecidos por medio de la ley se fundamentan en **tres presupuestos: a) El consentimiento de los contribuyentes**. El consentimiento se manifiesta cuando se discute la ley tributaria en el Congreso de la República, por los diputados representantes de los contribuyentes obligados a pagar los tributos. Los diputados como parte de su representación, deben estudiar personalmente cada proyecto de ley tributaria y consultar a los contribuyentes por medio de foros, conferencias, opiniones de expertos, declaraciones periodísticas, en busca de consenso y respaldo. **b) La garantía de no confiscación de bienes y la no imposición de multas confiscatorias**. Esta garantía impide la utilización de los tributos para confiscar o privar de sus bienes a la persona titular de la deuda tributaria o para imponer multas por infracciones tributarias cuyo monto confisque los ingresos regulares del infractor. El monto de cada multa **debe ser razonable** en el sentido de **no cubrir la totalidad del valor** de los bienes y/o ingresos del contribuyente, de manera que el monto se convierta en una dificultad para vivir con dignidad y decoro. Esta garantía figura en el artículo 41 de la Constitución Política. **c) El deber de contribuir a los gastos públicos**. El contribuyente está obligado a pagar tributos y dicho pago no es voluntario, es obligatorio y sirve para el sostenimiento del Estado de Guatemala. Este último presupuesto se fundamenta en el artículo 135 inciso d) de la Constitución.

Hoy en día el principio de legalidad se ha convertido en uno de los pilares de los sistemas tributarios en los Estados de derecho, constituyendo el límite formal más importante en la creación de normas tributarias.

Señala Humberto Medrano⁶⁵ que en virtud al principio de legalidad, los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que

⁶⁴ Castillo González, Jorge Mario. Derecho Administrativo, Guatemala, Impresiones Gráficas, 2012, Págs. 31, 32

⁶⁵ Medrano Cornejo, Humberto. Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano, Vol. 12, Lima, Perú, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, Pág. 3

deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación.

Es uno de los principios que con mayor énfasis señala el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que no habrá tributo sin ley. Quiere decir esto que nadie estará obligado a pagar un tributo que no haya sido impuesto por ley. Para su imposición un tributo debe estar: a) creado por ley, b) seguir los requisitos formales de creación de la ley, c) emanar del órgano competente. Es decir la esencia del principio de legalidad es la de limitar el campo de acción tributario del Estado, a lo que se encuentra plasmado en la ley.

En Derecho tributario, este principio quiere decir que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca y por el órgano competente para dictarla, pero además dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definir los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, la modificación y derogación de los tributos, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.

Con respecto a este principio en materia tributaria reviste de dos características⁶⁶ que son:

Reserva de ley: significa que la única fuente para crear, reformar, derogar tributos es la ley.

Preferencia de ley: se refiere a que la ley es superior a cualquier reglamento o disposición de cualquier clase, por lo tanto, las normas contenidas en éstos no pueden contrariar las disposiciones de la ley.

El anterior principio encuentra su asidero legal en los siguientes artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala: artículo 171 inciso c) *“corresponde también al Congreso...decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”*; por su parte el artículo 239 regula: 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*

⁶⁶ Rosales Álvarez, Ligia María. *Op. cit.*, Págs. 76,77

Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y, f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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

También en el Código Tributario, en el artículo 3, el cual regula: *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".

Sobre este principio la Corte de Constitucionalidad ha dicho: "El artículo 239 de la Constitución consagra 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".⁶⁷

2.3.2 Principio de Seguridad Jurídica

Para Ossorio⁶⁸, la seguridad jurídica "representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio". La seguridad jurídica solo se logra en los estados de derecho.

⁶⁷ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 40, Expediente No. 533-95. Corte de Constitucionalidad, CD ó ROM Gacetas jurisprudenciales, Guatemala, 2010

⁶⁸ Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Argentina, Editorial Heliasta, 2001, 28ª. Edición, Pág. 906

De no existir seguridad jurídica con relación a las leyes o normas vigentes en un Estado, los individuos no tendrían la facilidad de conocer las consecuencias de los actos que asuman bajo el imperio de ésta, no permitiendo que la ley cumpla con su finalidad.

La seguridad jurídica⁶⁹ es un principio indispensable en materia tributaria; pues siendo esta rama del Derecho la que regula todo lo relativo a las obligaciones tributarias, las cuales constituyen un gravamen en el patrimonio de los contribuyentes, este principio cobra especial relevancia para evitar las arbitrariedades por parte del Estado.

El principio de seguridad jurídica se encuentra regulado en el artículo 2 constitucional, «Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona».

La Constitución no lo establece expresamente como seguridad jurídica, pero, al garantizar la seguridad, se entiende que la misma abarca tanto niveles personales como jurídicos. Y en el ámbito tributario la seguridad jurídica se refiere al derecho de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco. Porque de no existir seguridad jurídica los contribuyentes o responsables se ven limitados para establecer cualquier negocio jurídico o comercial, obstruyendo por consiguiente la función de las normas jurídicas como un factor dinámico, dejando de ser un adecuado soporte para el desenvolvimiento de la vida en sociedad.

2.3.3 Principio de Igualdad

Este principio constituye un criterio central en la determinación de la justicia tributaria, ya que este dispone que el reparto de la carga tributaria se haga tratando igual a los contribuyentes. Es importante como entender la frase *tratando igual a los contribuyentes*, ya que la igualdad a que nos referimos no es una igualdad aritmética, numérica o absoluta, sino igualdad relativa, que obliga al legislador a imponer tributos iguales a los que se encuentran en condiciones análogas.

Al respecto señala Bravo Cucci⁷⁰ «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

⁶⁹ Rosales Álvarez, Ligia María. *Op. cit.*, Pág. 78

⁷⁰ Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Perú, Palestra Editores, 2003, Pág. 114

encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos 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.

Por su parte José María Martín⁷¹ dice que es obligación del legislador igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un tributo, dentro de la categoría, grupo o clasificación razonable que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias inspiradas en manifiesto propósito de hostilidad contra determinadas clases o personas. En suma no se trata de una igualdad absoluta, sino igualdad relativa, la cual se alcanza cuando en condiciones análogas se imponen tributos iguales a los contribuyentes.

En materia tributaria, se refiere este principio a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, excluyendo toda circunstancia y toda norma que conlleve un distingo arbitrario, injusto contra determinadas personas o categorías de personas.

Todos los contribuyentes deben tener una carga igual en relación a sus posibilidades económicas, es decir, a igual posibilidad económica igual carga tributaria, ya que si la carga fuera igual para todos los contribuyentes caeríamos en un sistema totalmente injusto. Por lo que la única justificación para que el legislador establezca discriminaciones en cuanto a las cargas tributarias es la capacidad económica.

El principio de igualdad⁷² se sustenta en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales la necesidad de tratarlos de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios. En la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 4 se regula: "En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos". Como se

⁷¹ Martín, José María. Principios de Derecho Tributario Argentino. Argentina, Contabilidad Moderna, 1978, Pág. 177

⁷² Robles Moreno, Carmen del Pilar. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS, Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Perú, 2008, <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>, consulta 30.06.2011

puede denotar no se encuentra expresamente desarrollado el principio de igualdad en materia tributaria, pero ha de entenderse que este principio alcanza a los contribuyentes quienes también tienen derecho a ser tratados por igual en circunstancias iguales, principio que también se ve reflejado en el artículo 239 constitucional, al indicar: «Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestosí ..., conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a *la equidad y justicia tributariaí* ». Por su parte el artículo 243 constitucional también regula: «el sistema tributario debe ser *justo y equitativo*»

Se puede ver de forma clara que el sistema tributario de Guatemala, aparte de cumplir con el principio de legalidad, se basa en la equidad y justicia al momento de la imposición de tributos.

2.3.4 Principio de Equidad y justicia tributaria

Equidad: También llamado principio de justicia. Tiene como requisito legitimador buscar la justicia de la tributación en orden a las exigencias de igualdad y equidad; consiste en que la imposición del tributo mediante la norma debe ser justa, entendiendo justicia como razonable. Equidad significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible.

La equidad tributaria se refiere a lo justo y razonable que debe ser el gravamen, es decir, que no imponga una carga tal al contribuyente, que le impida o dificulte seriamente mantener su patrimonio o beneficiarse con él o con el fruto de su trabajo.

Señala José María Martín⁷³ que los tributos son equitativos siempre que no violen el derecho de propiedad individual, con lo cual el principio de equidad se identifica con el principio de no confiscatoriedad. En consecuencia, la equidad en la tributación ha quedado subsumida en la garantía constitucional de la propiedad, tutelando la intangibilidad del patrimonio del contribuyente en una cuantía superior a la admitida jurisprudencialmente.

Por su parte Delgadillo Gutiérrez⁷⁴ afirma que «el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que

⁷³ Martín, José María. Derecho Tributario General, Argentina, Depalma, 1995, 2a. Edición, Pág. 101

⁷⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op., cit.* Pág. 73

en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazo de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El principio de equidad⁷⁵ complementa el estatuto del contribuyente, fijándole límites al poder tributario, más allá de los cuales el tributo deviene inequitativo. Esto sucedería cuando la imposición excede el marco de la razonabilidad y cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva de los contribuyentes infringiendo el principio de no confiscatoriedad.

El concepto de justicia tributaria se perfila como participación de todos los ciudadanos, según su capacidad económica, a través de la imposición fiscal, en la financiación de los gastos del Estado, todos los impuestos sea cual fuere su justificación y / o finalidad han de someterse al principio de justicia, concebido en cuanto al establecimiento y ordenación jurídica de los mismos, en la capacidad contributiva de los ciudadanos.

Equidad entonces es sinónimo de justicia. Un tributo no es justo en tanto no sea constitucional; por lo que en esta garantía el principio de equidad articula y sintetiza a todos los demás principios constitucionales tributarios. Un tributo va a ser justo cuando considera las garantías de legalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad e irretroactividad de la ley.

2.3.5 Principio de Capacidad de pago

Este principio⁷⁶ también se le conoce como capacidad contributiva, capacidad económica de la obligación, consiste en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir

⁷⁵ Lisandro Ferreira, C.P.C. Ferreira, Lisandro. Derechos y Garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano, Venezuela, 2006, <http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/DERECHOSYGARANTIASCONSTITUCIONALES1.pdf>, consulta el 30.06.2011

⁷⁶ Robles Moreno, Carmen del Pilar. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS, Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Perú, 2008, <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>, consulta 30.06.2011

cargas tributarias, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.

Esta garantía constitucional requiere que las normas que establecen cargas tributarias a los particulares atiendan a la capacidad contributiva de los mismos, es decir, que para que un impuesto sea proporcional, es necesario que se establezca en función de la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria; con esta proporcionalidad es como se logra que los tributos sean justos.

Por su parte Dino Jarach⁷⁷ considera que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo, continúa diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligación tributaria en la ley es la propia capacidad contributiva. Es decir, que al ser la capacidad contributiva la potencialidad para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deber estar basados en la propia capacidad contributiva.

Calvo Nicolau⁷⁸ señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado. Es decir, es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan dar cumplimiento al pago de una obligación tributaria.

Así mismo, Calvo Ortega⁷⁹ manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídica tributaria. Esto significa, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado; en otras

⁷⁷ Jarach, Dino. El hecho imponible. Teoría General del derecho tributario sustantivo. Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 1982, Págs. 87 y 102

⁷⁸ Calvo Nicolau, Enrique. Tratado ISR, Tomo I, México, Editorial Themis, 1999, Pág. 414

⁷⁹ Calvo Ortega, Rafael. *Op. cit.*, Pág. 83

palabras, al hablar de capacidad contributiva nos estamos refiriendo a la aptitud de los ciudadanos para enfrentar los impuestos que les están gravando.

La capacidad contributiva es un principio jurídico, un concepto doctrinario reconocido por la Constitución, se entiende como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

La capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, la cual se entiende como la potencialidad que tiene el contribuyente derivado del hecho imponible de soportar la carga tributaria conforme su riqueza, o capacidad de pago; es más, constituye el elemento indispensable para la existencia de un impuesto, toda vez que dicho principio debe ser la justificación que tome el legislador para determinar los hechos imponibles en los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los hechos imponibles susceptibles de gravamen, sino que los debe elegir tomando en cuenta aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva.

La imposición debe ser proporcional a las capacidades contributivas individuales de los contribuyentes, de manera que el quebrante individual sea similarmente gravoso para cada persona. Las personas que se encuentran en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, deben tributar similar impuesto. El legislador tiene que tener en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente al momento de establecer el respectivo tributo y de igual manera dicha prohibición constituye una garantía jurisdiccional al momento de operar la respectiva exacción sobre el patrimonio del contribuyente.

Uno de los artículos fundamentales del Sistema tributario constitucional guatemalteco, que consagra a su vez una serie de principios capitales en cuanto a la tributación, prevé la justa distribución de las cargas tributarias de acuerdo al Principio de Capacidad de pago o contributiva del contribuyente. En ese orden, este principio tributario de capacidad de pago, se encuentra expresamente regulado en el artículo 243 Constitucional, el cual en su parte conducente refiere: *“principio de Capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.”*

Para dar soporte a este principio, la Corte de Constitucionalidad⁸⁰ al respecto ha establecido *„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 debe 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,í* ö

2.3.6 Principio de No Doble o múltiple tributación

Este principio como su nombre lo indica, tipifica el impuesto que grave dos o más veces un mismo hecho generador, en el orden interno por el mismo Estado.

Fonrouge⁸¹ señala que *„existe doble o múltiple imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributarioö.*

Nuestro criterio es que no necesariamente deben ser dos sujetos con poder tributario, puede ser una misma autoridad con poder tributario, la que imponga dos tributos sobre el mismo hecho generador al sujeto pasivo, ya que puede ser el Estado (Gobierno Central) el que imponga ambos tributos y en ambas situaciones nos encontramos ante un caso de doble tributación.

Según este principio, un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, no puede ser gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Este principio en materia tributaria está expresamente reconocido en el artículo 243 Constitucional, el cual en su parte condeciente regula: *„Se prohíbení .y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador*

⁸⁰ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 37, Expediente No. 167-95. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM Gacetas jurisprudenciales, Guatemala, 2010.

⁸¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. cit.*, Pág. 378

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 período de imposición.ö

La Corte de Constitucionalidad⁸² respecto a este principio, ha establecido que: *õí Para tal efecto debe partirse que una correcta intelección del párrafo que refiere que õHay 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 período de imposición.ö, permite advertir que para que concurren tales situaciones, de acuerdo con el análisis factorial de dicho párrafo, deben concurrir, de manera inescindible los siguientes elementos: a) que õun mismo hecho generadorö ocasione el pago de dos o más impuestos; b) que aquellos impuestos que ocasione õun mismo hecho generadorö, deban ser pagados por un mismo sujeto pasivo, en atención a que, de acuerdo a los límites fijados por el legislador constituyente, en Guatemala, solamente el Estado y las municipalidades del país son sujetos con poder tributario; y c) que el pago de dos o más impuestos generados por õun mismo hecho generadorö, deba ser realizado por el õmismo sujeto pasivoö en un mismo evento o período de imposición. La no concurrencia de uno de los elementos antes indicados, ocasiona que no se genere la doble o múltiple tributación prohibida constitucionalmente..ö*

En esta sentencia se puede ver que es criterio de la Corte de Constitucionalidad que para acoger un caso por posible inconstitucionalidad por violación de este principio tributario, es necesaria la concurrencia de todos los presupuestos contenidos en la norma constitucional.

2.3.7 Principio de No Irretroactividad de la ley

Las leyes tributarias son inconstitucionalmente retroactivas cuando comprenden dentro de su ámbito a aquellos hechos imposables õinstantáneosö ocurridos con anterioridad a su sanción y publicación. La ley debería ser preexistente a los hechos sobre los cuales se va a aplicar.

En términos generales, se puede afirmar que las leyes son irretroactivas, salvo raras excepciones, estas las encontramos reguladas en el artículo 15 Constitucional y en el artículo 66 del Código Tributario. En su orden respectivamente regulan:

⁸² Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 71, Expediente No. 629-2003. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales. Guatemala, 2010

La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. 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. En materia tributaria la ley es retroactiva, pero solo cuando regula hechos que supriman infracciones o impongan sanciones más benignas que favorezcan al contribuyente infractor.

La Corte de Constitucionalidad⁸³ sobre la irretroactividad de la ley ha establecido: *La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella. La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. Son leyes retroactivas aquéllas que vuelven sobre los efectos ya consumados bajo el imperio de una ley anterior. Como ha asentado esta Corte, no hay retroactividad en la disposición que regula situaciones pro futuro pero que tienen su antecedente en hechos ocurridos con anterioridad.*

El criterio de la Corte en esta sentencia es que la ley no tiene efecto retroactivo, es decir, que los efectos de la misma no se pueden aplicar dentro del ámbito temporal hacia el pasado, sino que rige para el futuro a partir de su promulgación; dicha prohibición consiste en que no se puede retrotraer la aplicación de la ley a hechos o supuestos consumados bajo el imperio de una ley anterior.

2.3.8 Principio de No Confiscatoriedad

2.3.8.a Definición

El Principio de No Confiscatoriedad⁸⁴ es uno de los límites de la potestad tributaria, que como tal, otorga contenido al principio de legalidad. El mismo, está íntimamente ligado al principio de la capacidad contributiva o límite a la carga tributaria de los contribuyentes, que obliga al Estado

⁸³ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 20, Expediente No. 364-90. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010.

⁸⁴ Almengor López, Ileana Patricia. *Op. cit.*, Pág. 56

a garantizar el derecho a la propiedad privada, evitando que sus impuestos disminuyan la disposición patrimonial individual.

Este principio⁸⁵ constituye un límite al poder tributario y representa a la vez una garantía que protege el derecho de propiedad del contribuyente. A través de éste se niega al Estado la posibilidad que en ejercicio de su facultad impositiva viole el derecho de propiedad haciendo suyo por la vía impositiva el patrimonio de los contribuyentes, escondiendo, de esta manera, una expropiación sin el reconocimiento del pago del justiprecio.

El principio de No Confiscatoriedad protege principalmente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes.

Para Robles Moreno⁸⁶ el principio de No Confiscatoriedad protege el derecho de propiedad, garantía fundamental en todo estado democrático, lo cual se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base a ese tipo de democracia. Hay que tener presente que la No Confiscatoriedad no siempre es una expresa garantía constitucional, algunas constituciones no la señalan expresamente, en este caso no desaparece, pues constituye una garantía implícita de orden constitucional que surge de la aplicación del derecho de propiedad.

Señala Velásquez Calderón⁸⁷ que este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias ante el Fisco el contribuyente se debe desprender de su propiedad.

⁸⁵ Revista Jurídica Cajamarca, Quevedo Martínez, Jorge. Tributos con efectos confiscatorios. Perú, 2001, <http://www.derechocambiosocial.com/rjc/REVISTAS/tributario.htm>, consulta el 30.06.2011

⁸⁶ Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta el 30.06.2011

⁸⁷ Velásquez Calderón, Juan M. Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano. Lima, Perú. Editorial Grijley, 1997, Pág. 101.

Según Villegas citado por César Iglesias Ferrer⁸⁸ ñla confiscatoriedad existe por que el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad.

Valdés Costa⁸⁹, plantea que la No Confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna.

Ferreira⁹⁰ afirma que existe confiscatoriedad cuando a través de una norma tributaria el Estado se apropia de los bienes del contribuyente en donde el monto es insoportable y exagerado desbordando la capacidad contributiva del contribuyente y vulnerando por esa vía indirecta el derecho de propiedad; el exceso en el poder fiscal se puede considerar como una verdadera confiscación de bienes vedada por la Constitución, ya que debe existir la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los tributos. La razonabilidad es un presupuesto indispensable en todo orden jurídico, que se violenta cada vez que hay desproporción entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo, un tributo sale de la razonabilidad cuando equivale a una parte substancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos.

La doctrina coincide en identificar que la confiscatoriedad del tributo se configura cuando se prueba la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, y la carga del tributo sale del límite de lo razonable, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, desbordando la capacidad contributiva del contribuyente, lo cual, por esa vía indirecta, vulnera y aniquila el derecho de propiedad privada, en su sustancia o en cualquiera de sus atributos.

⁸⁸ Iglesias Ferrer, César. Derecho Tributario. Dogmática general de la tributación. Lima Perú, Gaceta Jurídica, 2000, Pág. 251

⁸⁹ Valdés Costa, Ramón. *Op. cit.*, Pág. 130

⁹⁰ Lisandro Ferreira, C.P.C. Ferreira, Lisandro. Derechos y Garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano, Venezuela, 2006,

<http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/DERECHOSYGARANTIASCONSTITUCIONALES1.pdf>, consulta el 30.06.2011

Se debe evitar que el poder tributario⁹¹ se convierta en un arma de destrucción de la economía de las empresas, las familias y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. En este sentido, debemos comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces difícil de establecer. El tributo⁹² constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, con lo cual se contribuye para los gastos del Estado para que éste pueda cumplir sus fines; no obstante, debe existir un límite al poder de imposición sin el cual el derecho de propiedad no tendría razón de ser. Ese límite viene dado por el principio de no confiscatoriedad de los tributos, que debe ser precisado y conceptualizado en la norma constitucional.

En el sistema legal guatemalteco, el principio de no confiscatoriedad de los tributos tiene rango constitucional, y su regulación es relativamente nueva, el mismo se estableció por primera vez en la Constitución Política de la República vigente a partir de enero de 1986. Ha sido regulado en el artículo 243 del texto constitucional, y se ha convertido en uno de los límites más importantes al poder tributario, la salvaguardia del derecho de propiedad. Como lo señala Jarach⁹³, òque en ningún otro campo como esta materia se revela con mayor claridad esta tutela que el estatuto constitucional hace de la propiedad privada, donde no se limita como en otros países igualmente constitucionalistas, a una garantía formal, sino que quiere tutelar el derecho de propiedad, inclusive en su contenido útil o económicoö. En ese sentido, el artículo 243, parte conducente regula: òSe prohíben los tributos confiscatoriosö; también el artículo 41 constitucional parte conducente regula: òSe prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatoriasö.

Esta norma de rango constitucional, introduce así en el sistema constitucional tributario guatemalteco una limitación explícita al poder tributario, al prohibir los tributos confiscatorios. Por lo cual, el legislador tiene una norma de naturaleza constitucional que prohíbe la confiscación en la tributación.

⁹¹ Robles Moreno, Carmen del Pilar. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS, Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Perú, 2008, <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>, consulta 30.06.2011

⁹² Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta el 30.06.2011

⁹³ Jarach, Dino. *Op., cit.* Pág. 326

Como se puede ver, en la Constitución Política de la República se consagra este principio como uno de los derechos fundamentales de los contribuyentes, mediante el cual, se protege la propiedad privada por parte del Estado; por lo que éste al crear tributos debe evitar las cargas excesivas que absorban una parte sustancial del capital, renta o utilidad de los mismos.

El principio de no confiscatoriedad⁹⁴ pretende que mediante la tributación no se conviertan en solo palabras las garantías constitucionales de la propiedad, de su libre uso y disposición; en ese sentido, la tributación por vía indirecta no puede hacer incierta la garantía constitucional referida anteriormente, *se prohíben los tributos confiscatorios*, en consecuencia, podemos afirmar que los tributos confiscatorios son inconstitucionales en cuanto violentan el derecho de propiedad, garantizado en la Constitución. El principio de no confiscatoriedad tiene como finalidad, que los tributos creados no le quiten al contribuyente la mayoría del capital o renta que compone su propiedad.

2.3.8.b Parámetro para cuantificar la confiscatoriedad del tributo

Se ha señalado que en todo sistema constitucional donde se encuentren plasmados principios rectores del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, los tributos confiscatorios pueden ser considerados inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio.

Como se ha visto en párrafos anteriores, lo que prohíbe la norma constitucional es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produzca efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta del contribuyente; por consiguiente, la dificultad radica en determinar cuál es el límite de lo razonable o cuándo el impuesto deja de ser elevado para convertirse en confiscatorio, cuándo efectivamente se absorbe una parte sustancial de la renta o de la propiedad; obviamente como se puede deducir rápidamente, no hay una respuesta inmediata para ello, toda vez que la razonabilidad en los impuestos hay que establecerla en cada caso en concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos y sociales que persigue cada impuesto.

⁹⁴ Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta el 30.06.2011

En ese sentido, Robles Moreno⁹⁵ afirma que se ha recogido el concepto de la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes; se considera que un tributo es confiscatorio cuando el monto de su alícuota es irrazonable. Así, se sostiene que para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía, debe reunir distintos requisitos, entre los cuales se ubica en lugar preferente la razonabilidad del tributo, lo cual quiere decir que el tributo no debe constituir jamás un despojo.

Para el caso guatemalteco el principio de no confiscatoriedad es una regulación un tanto ambigua e incompleta, puesto que el artículo 243 constitucional solo regula: òse prohíben los tributos confiscatoriosö, esta regulación ocasiona dudas acerca de la efectiva protección que este principio proporciona, pues al plasmarlo en el texto constitucional con relevancia jurídica no se definió qué es la confiscatoriedad y tampoco se estableció un parámetro, porcentaje o tope cuantitativo para la medición de la misma.

Sin embargo, se considera que esta decisión del legislador constituyente⁹⁶ de no establecer en la norma constitucional un porcentaje, está justificado, éste consideró que en el caso de los tributos no era conveniente fijar un tope cuantitativo, pues éste se aplicaría a los tributos de forma general, y dadas las distintas clases de tributos que existen, lo que es considerado confiscatorio para un tipo, para otros puede no serlo; por lo que fijar un parámetro, sería legislar ordinariamente el contenido general y abstracto de la Constitución, y, además este parámetro cuantitativo podría llegar a convertirse en un verdadero límite para la evolución social y económica del país. En ese sentido, en la Constitución no se fijó un porcentaje o parámetro que cuantificara la confiscatoriedad, pues dicho carácter se determina del análisis de cada tributo en particular.

Dado entonces que en la Constitución⁹⁷ únicamente se reguló la prohibición de los tributos confiscatorios, pero no se fijó un parámetro para cuantificar los mismos; la carencia de este parámetro provoca inseguridad jurídica en los contribuyentes al desconocer estos hasta donde le

⁹⁵ Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta el 30.06.2011

⁹⁶ Rosales Álvarez, Ligia María. *Op. cit.*, Págs. 24, 31,57,58

⁹⁷ *Ibid.*, Págs. 59,60,63

es permitido al Estado ejercer su poder tributario, en forma cuantitativa para afectar a través de los tributos el derecho de propiedad de los contribuyentes con respecto a la capacidad contributiva de cada uno de ellos. Ante la falta de un parámetro fijado en la Constitución para medir la confiscatoriedad de los tributos, los contribuyentes necesariamente recurren a la instancia constitucional para limitar el ejercicio del poder tributario del Estado.

En Guatemala, para determinar si un tributo es confiscatorio o no, la jurisprudencia constitucional de la Corte de Constitucionalidad ha establecido al respecto:

õEsta Corte estima que, efectivamente, la Constitución protege la propiedad privada como un derecho inherente al ser humano, garantiza su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación de bienes así como las multas e impuestos confiscatorios en sus artículos 39, 41 y 243; por ello, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta anule esas garantías; sin embargo, la oportunidad, el monto y la clase de impuestos a imponer por el poder estatal es circunstancial y, por tanto, debe apreciarse de acuerdo al momento, al lugar y a las finalidades económico sociales que se pretendan con cada tributo. Es por ello que esta Corte considera que la inconstitucionalidad de un tributo, basada en el agravio de la confiscación y de la violación del principio de capacidad de pago no puede prosperar con base en el argumento esgrimido por el postulante; pues el hecho de que el cálculo se haga sobre el ingreso bruto, sin deducir previamente los gastos, no lleva implícito que tal tributo tenga el carácter de confiscatorio. En los tributos no es indispensable la existencia de deducciones; el mismo hecho de creación de las mismas está en manos del Congreso, según lo establece el artículo 239 inciso e), y su sola inexistencia no implica necesariamente que tal tributo sea confiscatorio o exceda la capacidad de pago de los contribuyentesí õ⁹⁸

En la referida sentencia la Corte reitera que a través de la tributación no puede violentarse el derecho de propiedad garantizado en la Constitución al imponer tributos que sobrepasen la capacidad de pago, haciéndolos desproporcionados y eventualmente confiscatorios; que es necesario realizar un análisis particular de cada tributo y apreciar las circunstancias de momento, lugar y sus finalidades económicas sociales que se pretendan con la creación de cada tributo.

⁹⁸ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 21 Expedientes acumulados 42-91, 43-91, 52-91. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales. Guatemala, 2010

õí puesto que los tributos son confiscatorios no sólo cuando constituyen cargas excesivas que privan al sujeto pasivo de sus bienes, sino también cuando limitan o restringen el pleno ejercicio de su derecho de propiedad. La confiscación se produce cuando el tributo absorbe una parte sustancial de la operación gravada y media una desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado; la desproporcionalidad que deriva en confiscación se determina mediante el examen del efecto acumulativo de los diversos gravámenes que inciden en el contribuyente.õ⁹⁹

La Corte de Constitucionalidad a través de esta sentencia proporciona una definición jurisprudencial de los tributos confiscatorios; establece para que se configure la confiscatoriedad en los tributos, es necesario realizar un examen de la carga tributaria que soporta el contribuyente, para determinar si individualmente un tributo es confiscatorio para este. En tal sentido, puede decirse que la Corte sostiene y reitera el criterio que el parámetro para medir la confiscatoriedad se deriva del análisis de cada tributo en particular y no en forma general en una norma constitucional.

õí . Abordando el tema de los impuestos, se considera que éstos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social; lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y, a su vez, sea un derecho para el Estado el percibirlos, siendo ello lo que intrínsecamente se regula en el artículo 135, literal d) de la Constitución Política de la República. Una correcta intelección de lo anterior dimana en que debe ser obvio que para poder contribuir a sufragar ese costo, quien deba pagar previamente debió haber percibido un ingreso, beneficio o ganancia, que es lo que en esencia le permitirá realizar el pago. Atendiendo a lo anterior, se explica con cierta base de razonabilidad, por que ciertos impuestos se estructuran sobre la base de ingresos o bienes propiedad de los contribuyentes; y cuando ocurre de esa manera, la equidad y justicia tributaria imponen que debe permitirse a los sujetos pasivos en la relación tributaria, el poder excluir del gravamen todos aquellos gastos en los que necesariamente tengan que incurrir para la conservación del

⁹⁹ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 57 Expediente 193-2000. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales. Guatemala, 2010

patrimonio afecto; pues de no ser así, los impuestos podrían constituirse en una confiscación indirecta de este último ante la disminución sustancial que de él puede generarse en la búsqueda del cumplimiento de pago de la carga impositiva, todo ello en detrimento de la prohibición contenida en el segundo párrafo del artículo 243.í .lo cual no toma en cuenta que el activo de una empresas tampoco puede constituir parámetro para determinar una real capacidad de pago de un impuesto, pues es evidente que si el activo es lo que se utiliza como insumo fundamental para ciertas actividades comerciales, y constituye un principio de contabilidad generalmente aceptado el mismo puede depreciarse, pretender que con éste se pueda determinar la capacidad de pagar un impuesto, podría generar una situación confiscatoria indirecta de dicho activo. Esto último debe observarse en toda política legislativa en materia tributariaí ò¹⁰⁰.

La Corte de Constitucionalidad, en esta sentencia establece un elemento esencial de la confiscatoriedad, fija para que un contribuyente pueda hacer efectivo el pago de tributos, debe primero percibir un ingreso, beneficio o ganancia y que debe permitírsele restar del gravamen los gastos en que incurra para conservar el patrimonio afecto; a falta de lo anterior, cualquier tributo que se imponga podría constituirse en una confiscación, toda vez que, el contribuyente sufriría disminución en su patrimonio al pagar tributos sin la generación de una ganancia previa. También determina la Corte que pretender que con el activo de una empresa se pueda determinar la capacidad de pagar un impuesto, podría generar en una situación confiscatoria.

En resumen, el principio de no confiscatoriedad tiene regulación expresa en la Constitución Política de la República al prohibir los tributos confiscatorios, pero no establece un parámetro, tope o porcentaje máximo para medirlo, lo cual, da lugar a que sea la Corte de Constitucionalidad la que resuelva si un tributo tiene o no efectos confiscatorios. De igual manera, a la fecha, tampoco la misma Corte de Constitucionalidad ha establecido un parámetro cuantitativo que sirva para delimitar claramente ese principio, el criterio que sigue la Corte para cuantificar la confiscatoriedad de los tributos es el análisis de cada tributo en particular.

¹⁰⁰ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 70 Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales. Guatemala, 2010

2.3.8.c El derecho de propiedad y su relación con el principio de no confiscatoriedad

Los tributos y el ejercicio de la potestad tributaria no pueden afectar los derechos constitucionales y, entre ellos, el derecho de propiedad. Por lo mismo, los impuestos no pueden tener efectos confiscatorios.

El derecho de propiedad consiste, según Rodolfo Spisso¹⁰¹ en una relación o vínculo de las personas con las cosas, bienes o valores que, bajo el amparo del Estado, les permite usar, disfrutar y disponer de ellos. En la actualidad el derecho de propiedad es uno de los derechos individuales que más protección ha recibido en las constituciones modernas.

La propiedad y la libertad¹⁰² son los derechos de más antigua data reconocidos por los Estados. El derecho de propiedad consiste, en esencia, en el poder jurídico que nos permite gozar y disponer de un bien según nuestra voluntad. Con el pasar del tiempo, esa libre disposición se ha ido reduciendo, obligando a que ese poder jurídico se enmarque dentro de la ley y el bien común.

Se considera a la propiedad como un derecho inherente a la persona humana, es un derecho natural y como tal existe antes que su reconocimiento constitucional. El Código civil guatemalteco, Decreto Ley número 106, regula en el artículo 464 que la propiedad es el derecho de gozar y disponer de los bienes dentro de los límites y con la observancia de las obligaciones que establecen las leyes.

Por su parte, la Constitución Política de la República regula en el artículo 39 Propiedad privada: Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos y por su parte el artículo 40 constitucional regula que en

¹⁰¹ Spisso, Rodolfo. *Op. cit.*, Pág. 31

¹⁰² Revista Jurídica Cajamarca, Quevedo Martínez, Jorge. Tributos con efectos confiscatorios. Perú, 2001, <http://www.derechocambiosocial.com/rjc/REVISTAS/tributario.htm>, consulta el 30.06.2011

casos concretos la propiedad privada podrá ser expropiada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público debidamente comprobadas y con una previa indemnización.

Como lo regula tanto el Código civil como la Constitución Política de la República no se permite el abuso del derecho de propiedad, por el contrario, se debe ejercer en armonía con el interés social o bien común, y dentro de los límites de la ley.

En materia tributaria, necesariamente¹⁰³ debe haber armonía entre la propiedad privada y la tributación, debido a que la propiedad quedaría sólo en teoría si el Estado no la garantizara, y por otro lado, el Estado no podría satisfacer las necesidades públicas sin recursos, los cuales, como sabemos, provienen de la propiedad privada de los contribuyentes.

Es por ello¹⁰⁴ que, para que el Estado pueda cubrir las necesidades públicas es necesario que tenga recursos, estos provienen de la renta o del patrimonio de los particulares por medio de los tributos. Esta es justamente la conexión entre la propiedad y los tributos, uno se alimenta del otro, la propiedad privada solo puede ser garantizada por el Estado si cuenta con los recursos tributarios suficientes para mantenerla. En este sentido, no hay contradicción entre el derecho a la propiedad y el tributo, sino que se da una complementación. No obstante ello, tenemos claro que debe existir un límite a la facultad del Estado de imponer tributos, sin el cual el derecho de propiedad puede llegar a convertirse en solo palabras.

No cabe duda que el tributo, constituye una limitación clara al ejercicio del derecho de propiedad, y ello a menos que se considere al tributo como el òprecioö que debe pagar el contribuyente por participar en una comunidad organizada y gozar de sus servicios. La Constitución autoriza la afectación de la propiedad al permitir la existencia de impuestos que la graven, sin embargo, prohíbe la afectación del derecho en su esencia, es decir, los impuestos no pueden tener el carácter de confiscatorios.

Justamente ese límite y equilibrio está dado por el principio de no confiscatoriedad¹⁰⁵ de los tributos, pues este cumple una doble función, la de ser un límite al poder tributario del Estado, y

¹⁰³ Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta el 30.06.2011

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ Rosales Álvarez, Ligia María. *Op. cit.*, Pág. 31

la de ser una garantía para el derecho de propiedad de los contribuyentes. De esa manera, el derecho de propiedad del contribuyente está protegido por la ley, y cualquier tributo que pretenda atacarlo, está destinado al fracaso; será considerado confiscatorio e inconstitucional por haber ingresado el Estado en una zona en la cual le está prohibido y constituiría a la vez una clara violación a los artículos constitucionales: 39 que protege el derecho de propiedad, 41 que prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias, el 43 que protege la libertad de industria, comercio y trabajo y el 243 que prohíbe los tributos confiscatorios.

De acuerdo a lo explicado, se puede establecer que el ejercicio del poder tributario por parte del Estado, o en general del ente con soberanía tributaria, no es discrecional sino, por el contrario, una facultad reglada por la Constitución Política de la República y la ley, y por la existencia, en el plano internacional, de otros Estados y entes con soberanía tributaria. Es decir, el poder tributario del Estado tiene límites, reflejados en los principios constitucionales tributarios que a la vez constituyen una garantía para el contribuyente.

2.3.8.d El derecho de propiedad y la Ley de Extinción de Dominio

La Ley de Extinción de Dominio (LED), Decreto 55-2010 del Congreso de la República de Guatemala, fue publicada en el Diario de Centro América el 29 de diciembre del 2010. Consta de 76 artículos, entró en vigor a los seis meses de su publicación en el Diario Oficial, es decir, el 29 de junio del 2011.

Por medio de esta ley se permite que el Estado de Guatemala pueda legalmente decretar a su favor las propiedades y bienes, que hayan sido adquiridos a través de actividades ilícitas y delictivas. Estos recursos serán utilizados por las instituciones del Estado para combatir eficientemente a las mismas organizaciones y estructuras criminales que realizan actividades ilícitas, con las cuales se enriquecen, para desestimular la idea de que el delito no es castigado.

Aguilar Guerra¹⁰⁶ define la Extinción de dominio como òla acción jurisdiccional de carácter real que comprende la pérdida del derecho del titular de un bien a favor del Estado, sin

¹⁰⁶ Aguilar Guerra, Vladimir Osman. Derechos reales, Guatemala, Editorial Serviprensa, 2009, 2da. Edición, Pág. 121

contraprestación ni compensación de ninguna naturaleza, cuando los bienes hayan sido obtenidos de manera ilícita como producto del secuestro, narcotráfico, extorsión y el lavado de activos.

La Extinción de dominio debe entenderse como la pérdida o privación definitiva de los derechos reales y accesorios ilícitos o criminalmente adquiridos, a favor del Estado, sin contraprestación ni compensación de naturaleza alguna para su titular, poseedor, usufructuario, tenedor u otra forma relativa al derecho de dominio.

La Acción de Extinción de Dominio¹⁰⁷ ñNO se dirige contra las personas para sancionarlas penalmente ni para reclamar responsabilidades civiles por el delito, pues ello pertenece al ámbito del Derecho Penal. Esta acción se dirige exclusivamente contra la forma ilícita o delictiva de apropiación, disposición o de tráfico de bienes que provienen de actividades ilícitas o delictivas, o contra las ganancias derivadas de éstos que constituyen un enriquecimiento indebido que ningún Estado democrático puede permitir. Ciertamente, la Constitución Política de la República garantiza el derecho a la propiedad y a disponer libremente de sus bienes, pero lo condiciona a que se haga de conformidad con la ley.

La acción de extinción de dominio, sustantiva y procesalmente se enmarca dentro de la naturaleza propia y exclusiva de los derechos relativos al dominio de las cosas y de la legalidad en el tráfico o circulación de los bienes susceptibles de apropiación y su disposición, separándose del Derecho penal y Procesal penal.

La acción de extinción de dominio¹⁰⁸ es de naturaleza jurisdiccional, de carácter real y de contenido patrimonial, y procederá sobre cualquier derecho real, principal o accesorio, de crédito, sobre cualquiera de los bienes descritos en la presente Ley, independiente de quién esté ejerciendo la posesión sobre los mismos, o quien se ostente, se comporte o se diga propietario, a cualquier título, sin perjuicio de los derechos de terceros de buena fe, exentos de culpa o sin simulación del negocio.

¹⁰⁷ Congreso de la República de Guatemala. Iniciativa de ley número de registro 4021, Ley de Extinción de dominio, Exposición de motivos, Pág. 4

¹⁰⁸ Congreso de la República de Guatemala. Ley de Extinción de dominio, Decreto 55-2010, artículo 5

Se establece la presunción¹⁰⁹ salvo prueba en contrario que los bienes, dinero, productos, frutos o ganancias que hayan sido adquiridos o negociados, en cualquier tiempo, y que estén sometidos o puedan estar sometidos a la acción de extinción de dominio, provienen de actividades ilícitas o delictivas de que se trate.

En el ejercicio y trámite de la acción de extinción de dominio¹¹⁰ ñse garantiza el debido proceso y el derecho de defensa, permitiendo a la persona que pudiera resultar afectada, presentar pruebas e intervenir en su práctica, oponerse a las pretensiones que se estén haciendo valer en contra de los bienes, conforme a las normas de la ley.

La Constitución Política de la República en el artículo 39 garantiza la propiedad privada al establecer: ñSe garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos

El legislador constituyente no previó una norma jurídica expresa en cuanto a las consecuencias de aquellos bienes que son obtenidos o adquiridos contraviniendo la ley, es decir que su origen es ilícito. Este solo se obtiene por un razonamiento a contrario sentido: si se protege la propiedad adquirida con justo título con arreglo a la ley, los derechos o propiedad que no satisfagan esa exigencia no se protegen.

La propiedad criminal o ilícitamente adquirida atenta contra los principios constitucionales relativos al uso y disfrute de los bienes para que sirvan al progreso individual de las personas y al desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos. Por lo que ningún Estado de Derecho podría consentir o reconocer un enriquecimiento indebido, ilícito, sin causa; mucho menos permitir el lucro, el beneficio o las ganancias provenientes de los delitos o actividades delictivas. El Estado garantiza y protege únicamente la propiedad privada obtenida de

¹⁰⁹ Congreso de la República de Guatemala. Ley de Extinción de dominio. Decreto 55-2010, artículo 6

¹¹⁰ Congreso de la República de Guatemala. Ley de Extinción de dominio. Decreto 55-2010, artículo 9

conformidad con la ley. El sistema legal guatemalteco contiene prohibiciones, restricciones o condiciones a la propiedad privada, lo cual presupone que no es un derecho absoluto y no puede ejercerse con total discrecionalidad por los individuos, sin la intervención del Estado ni la prevalencia del bien común y el interés social.

Se considera que la extinción de dominio es congruente con el marco legal y constitucional guatemalteco, en la medida en que, como principio social y estatal, constituye una reacción contra toda forma de enriquecimiento indebido, ilícito o delictivo, por su efecto desestabilizador a todo el sistema legal de adquisición y circulación de bienes, y que por lo tanto, constituyen actividades de naturaleza civil y mercantil que atentan contra el orden público, el interés social y constituyen conductas contrarias a las leyes prohibitivas expresas y al sistema jurídico del país.

Su finalidad por un lado es proteger a los ciudadanos honestos, que de buena fe y con el producto de su trabajo honrado y de buenas costumbres han obtenido su riqueza y, por el otro, desestimular el efecto nocivo e inconsecuente en la sociedad de la riqueza indebida.

Capítulo 3

Régimen de los impuestos temporales y su fundamentación jurídica

3.1 Generalidades

Como se mencionó en páginas anteriores, los impuestos extraordinarios, son de carácter excepcional y transitorio, que atienden una emergencia o necesidad planteada por el gobierno. Durante las últimas dos décadas, Guatemala ha enfrentado serias dificultades para definir e implementar políticas integrales, que permitan elevar el crecimiento económico y principalmente la recaudación en la tributación. Desde la firma de los Acuerdos de Paz, se han intentado realizar reformas tributarias, pero ninguna ha logrado avances importantes, que logren asegurar la generación suficiente de ingresos para que el Estado pueda cumplir sus fines. Cada vez que los gobiernos intentan introducir reformas en materia tributaria, queda demostrada la débil capacidad y fuerza del poder político, ya que las mismas han sido rechazadas por los distintos sectores, principalmente el sector empresarial organizado y los sindicatos, lo que dificulta de esta manera al Estado, obtener mayores ingresos para cumplir con sus fines que le asigna la Constitución; lo que le hace recurrir en la mayoría de los casos, por aplicar impuestos extraordinarios directos.

En ese contexto, se evidencia que el Estado de Guatemala, en las últimas dos décadas, no ha adquirido la necesaria autonomía ante el poder económico para traducir su autoridad en una política tributaria justa, equitativa y globalmente progresiva, universal y obligatoria, como se postula en los Acuerdos de Paz y en el peor de los casos, no ha sido capaz de sentar las bases de un sistema tributario eficaz y eficiente.

Es evidente que la insuficiencia de recursos para financiar el gasto público, es la causa del déficit fiscal, para cubrir este déficit presupuestario, el Estado busca alternativas de financiamiento, una de ellas quizás la más rápida es la obtención de préstamos, los cuales pueden ser externos, por la vía de los bancos multilaterales como el Banco Interamericano de Desarrollo y el Banco Mundial, o internos, mediante la emisión de bonos; otra es incrementar la carga tributaria a través de nuevos impuestos, y una vía rápida que también tiene el Estado es creando impuestos temporales o extraordinarios.

3.2 Regulación Legal de los Impuestos Extraordinarios

El fundamento legal para que el órgano que ostenta el poder tributario guatemalteco pueda crear impuestos extraordinarios está consagrado en el artículo 239 constitucional que regula el principio de legalidad, el cual establece: òCorresponde 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 tributariasö.

Por su parte, en congruencia con la norma constitucional, también el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas en el artículo 3 parte conducente regula: öse requiere la emisión de una ley para: decretar tributos ordinarios y extraordinarios, 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 impositivoö.

Sobre esta base legal, la década de los noventa marcó el inicio de la incorporación de impuestos extraordinarios o temporales en el sistema tributario guatemalteco, establecidos para atender las urgencias y desequilibrios fiscales que se presentaron. Así, se buscó mejorar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta con impuestos complementarios que tenían una base imponible similar, tales como: los activos netos o los ingresos brutos, y que podían acreditarse a cuenta del Impuesto Sobre la Renta. En este sentido se establecieron impuestos como el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991 (IEBTE); Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA); El Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal (ISET); el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP); y por último, el Impuesto de Solidaridad (ISO), que vino a sustituir al IETAAP con pequeñas modificaciones, dejó de ser temporal y se convirtió en impuesto permanente. Estos impuestos se han convertido en una característica constante del sistema tributario guatemalteco.

En ese orden de ideas, a continuación se entran a conocer los principales impuestos extraordinarios y temporales que han regido en el sistema tributario guatemalteco, desde la década de los noventas hasta la actualidad.

3.3 Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991.

Mediante el Decreto 58-91 del Congreso de la República se crea el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991, la ley entra en vigencia el 28 de julio de 1991, el impuesto se pagó una sola vez. Surge este impuesto al considerar que la situación financiera del gobierno era deficiente a tal grado que se encontraba imposibilitado de cumplir obligaciones en el campo de la educación y la salud y también de emprender programas en inversiones importantes y que tales deficiencias imposibilitaban dar servicio necesario a la deuda pública, lo que hacía indispensable recurrir a un impuesto extraordinario que permitiera la regularización de las finanzas.

La ley estableció un impuesto extraordinario a ser pagado por una sola vez, en la forma, por la cuantía y en el tiempo descrito en la ley; autorizó al Organismo Ejecutivo para emitir, negociar, colocar, amortizar y pagar títulos valores representativos de empréstitos al fisco denominados òBonos del Tesoro de Emergencia Económica 1991ö

Los sujetos pasivos del pago eran: las personas individuales y jurídicas que realizaban actividades de carácter lucrativo de cualquier naturaleza; personas que prestaran servicios en relación de dependencia y quienes ejercieran profesiones liberales en forma independiente; personas individuales y jurídicas que obtuvieran ingresos de cualquier fuente guatemalteca; y, los entes, patrimonios, bienes o conjuntos de bienes, aunque carecieran de personalidad jurídica, tales como fideicomisos, contratos en participación y otros que indica la ley.

De acuerdo con la ley el impuesto se determinaba: las personas individuales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad completa y otros obligados según la ley el uno por ciento (1%) del total de los ingresos brutos devengados o el equivalente al uno por ciento (1%) del activo neto total, la cifra que fuera la mayor de ambas; personas que trabajaban en relación de dependencia, y las otras no incluidas anteriormente, el equivalente al uno por ciento (1%) sobre la totalidad de los

ingresos brutos anuales percibidos en el periodo correspondiente al año 1990. Las personas que trabajaban en relación de dependencia, quedaban obligadas al pago del Impuesto, cuando el total de sus ingresos excedía los treinta y seis mil quetzales (Q 36,000.00) en tal período.

En el caso que el sujeto obligado al pago del impuesto creado, deseaba invertir en Bonos del Tesoro Emergencia Económica 1991, un monto mínimo equivalente al doble de la cuantía de su obligación determinada conforme a la Ley, quedaba exento de la obligación de pagar el impuesto al comprar tales bonos en la cuantía indicada.

Los beneficios de invertir en bonos eran: i) si el pago de la totalidad de los bonos se efectuaba dentro del primer mes de vigencia de la Ley, se aplicaba un quince por ciento (15%) de descuento en la suma a pagar y sin que ello afectara el valor nominal de los bonos. El plazo para el pago y la redención de los bonos era de siete años a partir de su fecha de emisión; ii) los bonos devengaban intereses del ocho por ciento (8%) anual durante los dos primeros años de su vigencia, contados desde la fecha de su emisión. A partir del tercer año de su vigencia, la tasa de interés era igual a la del promedio ponderado de las tasas pasivas pagadas por los bancos del sistema sobre todas las cuentas de ahorro, los intereses eran pagados trimestralmente, a la entrega del respectivo cupón vencido; iii) los bonos eran amortizados y pagados, a partir del tercer año de su vigencia, en cinco cuotas anuales y consecutivas, computadas a partir de la fecha de su emisión. Sin embargo, el Estado podía amortizar y pagar total o parcialmente los bonos que se encontraban en circulación, en cualquier tiempo antes de la fecha de su vencimiento; iv) la enajenación, transferencia, amortización o negociación de los bonos y de sus intereses estaban libres de todo tributo, o gravamen vigentes o que se crearen en el futuro; v) después del tercer año de su vigencia, los bonos, los cupones de bonos vencidos y el pago de intereses vencidos podían aplicarse al pago de cualquier tributo cuya recaudación estaba a cargo de la Dirección General de Rentas Internas-DGRI-. Para el efecto, el obligado al pago del tributo, entregaba a la dependencia receptora el cupón de amortización vencido y se procedía a practicar inmediatamente la liquidación correspondiente como si tales valores fuesen en efectivo; y, vi) los bonos podían ser utilizados como garantía ante el Estado o ante particulares.

3.4 Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso, mediante el Decreto 61-94 del Congreso de la República.

El artículo 15 del Decreto 61-94 del Congreso de la República introdujo reformas al artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, este artículo reguló: "Las empresas y sociedades mercantiles, domiciliadas en el país, deberán pagar una cuota anual del uno y medio por ciento (1.5%) sobre el activo neto, el cual, se determinará al restar del activo total las depreciaciones, amortizaciones y reservas acumuladas. El monto de la cuota deberá determinarse tomando como base el balance general de apertura del período de imposición que se inicie dentro del año calendario al que corresponde. La cuota deberá hacerse efectiva en pagos trimestrales vencidos, iguales y consecutivos, dividiendo el valor de la cuota entre cuatro (4). El pago trimestral deberá realizarse dentro de los primeros diez (10) días hábiles inmediatos siguientes al de la finalización de cada trimestre. El pago será acreditable al pago del Impuesto Sobre la Renta resultante de la liquidación definitiva anual o a los pagos trimestrales a cuenta de dicho impuesto, pero los excedentes que resulten de dicho acreditamiento, no generarán derecho a devolución alguna. La cuota anual de empresas mercantiles tendrá vigencia del 1 de enero de 1995 al 31 de diciembre de 1998 inclusive".

El artículo citado fue impugnado de inconstitucionalidad general ante la Corte de Constitucionalidad según expediente 173-95; dicho tribunal constitucional otorgó la suspensión provisional del referido artículo, por medio de resolución publicada el 6 de abril de 1995 en el Diario Oficial. Cuando la Corte de Constitucionalidad entró a conocer en definitiva el 15 de octubre de 1995 la inconstitucionalidad del artículo 15, éste ya había sido derogado expresamente por el artículo 14 del Decreto 32-95 del Congreso de la República emitido el 27 de abril de 1995. Igualmente el artículo 15 y otros del Decreto 61-94 había sido objeto de otra inconstitucionalidad general ante la Corte de Constitucionalidad según expediente 186-95; pero, también cuando la Corte entró a conocer en definitiva, ya estaba derogado dicho artículo.

Los argumentos de inconstitucionalidad¹¹¹ denunciados del referido artículo fueron: a) al regular que: "las empresas y sociedades mercantiles domiciliadas en el país deberán pagar una cuota

¹¹¹ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gacetas 37 y 38, Expedientes 186-95 y 173-95. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010

anual del .ö y tomando en cuenta el artículo 655 del Código de Comercio que regula que la empresa se reputa como bien mueble y contrastándolo con el artículo 21 del Código Tributario que regula que son contribuyentes las personas individuales y las personas jurídicas; existe en la norma impugnada indeterminación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, toda vez que la empresa mercantil no es persona individual ni jurídica, por tanto no puede ser sujeto tributario, dicho artículo contradice el artículo 239 constitucional al colocar como sujeto pasivo del tributo a una no persona; **b)** al crear la cuota anual de empresas mercantiles como pago obligatorio, le da características de tributo sin cumplir con los requisitos que contiene el artículo 239 de la Constitución, de conformidad con el cual, el Congreso carece de facultades para crear cuotas de pago obligatorio, solamente puede crear impuestos, arbitrios y contribuciones especiales; por consiguiente, se viola el principio constitucional de legalidad; **c)** al imponer la referida "cuota", viola el principio de legalidad regulado en el artículo 239 constitucional, porque no establece el hecho generador de la cuota de empresas y sociedades mercantiles, ya que no tipifica la situación jurídica o de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación jurídico tributaria, no indica claramente la base imponible pues no da un concepto adecuado de lo que es activo neto; **d)** no tomó en cuenta el principio de capacidad de pago, pues los ingresos que grava no demuestran la riqueza real del contribuyente, violando así el artículo 243 constitucional que regula que las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago; **e)** en el artículo impugnado se originan casos de doble tributación tales como: el impuesto sobre inmuebles; grava el activo neto de las sociedades mercantiles que comprende diversos bienes, dentro de los cuales se incluyen los inmuebles que ya se encuentran afectos a la ley tributaria específica, violando así el artículo 243 constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación; **f)** El artículo 15 del Decreto 61-94 del Congreso, establece que el pago del uno punto cinco por ciento será acreditable al pago del impuesto sobre la renta resultante de la liquidación definitiva anual o a los pagos trimestrales a cuenta de dicho impuesto, "pero los excedentes que resulten de dicho acreditamiento, no generarán derecho a devolución alguna", disposición confiscatoria ya que el contribuyente no tiene ningún derecho de devolución, por lo que el Estado se apropia indebidamente de su patrimonio, contraviniéndose el artículo 243 de la Constitución, que prohíbe los tributos confiscatorios.

Vale mencionar que como consecuencia de las impugnaciones formuladas contra el artículo 15 del Decreto 61-94 del Congreso de la República, dicho órgano legislador, para enmendar su error, emitió el Decreto 32-95, mediante el cual derogó el artículo 15 del Decreto 61-94.

3.5 Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA)

La primera Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA) fue creada con el Decreto 32-95 del Congreso de la República, la cual entró en vigencia en mayo de 1995, dicha ley creó un impuesto a cargo de las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas mercantiles y agropecuarias.

El impuesto recayó sobre la propiedad de dichas empresas; la base imponible era la cuarta parte del monto que resultaba de restar al total de activos, el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco, el total de los pasivos y las utilidades retenidas conforme el balance general de apertura del periodo de liquidación definitiva del Impuesto Sobre la Renta que se encontraba en vigor durante el trimestre que correspondía; el periodo de imposición se computaba por trimestres calendario; el tipo impositivo era del 1.5%; la determinación del impuesto se obtenía multiplicando el tipo impositivo por la base imponible; el monto del impuesto pagado era acreditable al pago del Impuesto Sobre la Renta en el mismo período o a sucesivos periodos, hasta agotarlo; la vigencia de la ley era por cuatro (4) años contados a partir de su vigencia.

Con esta ley así estructurada se comprobó que su rendimiento era notoriamente inferior a lo previsto en las estimaciones y estudios que fundamentaron su creación, pues la base imponible quedaba muy erosionada ya que al total de activos se le restaban los créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco, el total de pasivos, las utilidades retenidas; a la cuarta parte de esta diferencia se le aplicaba el tipo impositivo del 1.5%, resultando una mínima cantidad como impuesto a pagar.

Ante esta circunstancia, se reforma la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias mediante el Decreto 116-97 del Congreso de la República. Se reformó

principalmente: la base imponible, el tipo impositivo, la determinación del impuesto y el acreditamiento del mismo.

La base imponible quedaba constituida por la cuarta parte del monto que resultaba de restar al total de activos las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del Fisco, tomando como referencia el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encontraba vigente durante el trimestre que se determinaba y pagaba. También se podía optar por la base imponible de la cuarta parte de los ingresos brutos, tomando como referencia lo que se declaró en el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encontraba en vigencia.

Se modificó también el tipo impositivo, el cual quedó en 2.5% cuando la base imponible fuera el valor total de los activos; o del 1.25% cuando se optaba por tomar como base el valor de los ingresos brutos. Otra de las modificaciones fue que el impuesto pagado en el periodo fiscal corriente se podía acreditar al Impuesto Sobre la Renta a partir del año calendario inmediato siguiente o a los sucesivos periodos del Impuesto Sobre la Renta, hasta agotarlo. En la determinación del impuesto a pagar se le restaba el Impuesto Único Sobre Inmuebles cuando la base imponible eran los activos. La vigencia de la ley siguió siendo la misma que estableció originalmente el Decreto 32-95. (4 años a partir de mayo de 1995)

No obstante, haberle dotado de nuevas herramientas a esta ley para una mejor recaudación del impuesto, el resultado no fue el esperado; de esa cuenta, el Congreso de la República a través del Decreto 99-98 reestructuró el Impuesto a Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA) por medio del cual también derogó los Decretos 32-95 y 116-97, ambos del Congreso de la República.

La justificación de esta nueva ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA) refieren los considerandos que para fortalecer la recaudación tributaria, es necesario decretar impuestos que posibiliten una mayor inversión social y que den cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz; y por otro lado, es necesario establecer

mecanismos que aseguren el pago de un impuesto mínimo por parte de contribuyentes que desarrollan actividades mercantiles o agropecuarias en el país, ya que estos no pagan Impuesto Sobre la Renta o declaran pérdidas fiscales en el régimen del impuesto de forma reiterada.

Siempre el impuesto seguía siendo a cargo de personas individuales o jurídicas, propietarias de empresas mercantiles o agropecuarias; el hecho generador recayó sobre la propiedad de las empresas; el periodo de imposición se computaba por trimestres calendario; la base imponible la cuarta parte del monto del activo neto total, que resultaba de restar al activo total las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, reserva de cuentas incobrables y los créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del fisco; o la cuarta parte de los ingresos brutos declarados en el periodo de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior.

El tipo impositivo original fue del 2.5% cuando la base imponible fueran los activos y del 1.25% cuando la base fuera los ingresos brutos; la determinación del impuesto se obtenía multiplicando el tipo impositivo por la base imponible; el impuesto pagado se acreditaba al Impuesto Sobre la Renta a partir del año calendario inmediato siguiente y subsiguientes hasta agotarlo.

Esta nueva ley del IEMA, Decreto 99-98 ya define qué se entiende por: Activo neto total, incluyendo dentro de las deducciones, entre otros rubros, la reserva de cuentas incobrables constituida dentro de los parámetros que regula la Ley del Impuesto Sobre la Renta; Créditos fiscales pendientes de reintegro; e ingresos brutos.

Posteriormente, se le introdujeron reformas por medio del Decreto 36-2001 fundamentalmente fueron dos: una, incluyó dentro de los sujetos pasivos obligados al pago del impuesto a las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas mercantiles y agropecuarias comprendidas dentro de los regímenes especiales de maquilas y zonas francas reguladas en los Decretos Números 22-73, 29-89 y 65-89 del Congreso de la República, constituyéndose así una ampliación de la base tributaria que debiera reflejarse en un aumento de la recaudación; la otra, modificó los tipos impositivos quedando estos en: 3.5% cuando la base imponible fuera el activo

neto, (anteriormente era del 2.5%); y del 2.25% cuando la base imponible fuera los ingresos brutos, (anteriormente era del 1.25%),

Con esta nueva ley del IEMA, Decreto 99-98 el impuesto fue creado con una temporalidad de cinco años que iniciaba el 1 de enero de 1999; pero, con la reforma introducida por el Decreto 80-2000 del Congreso de la República, quedó como un impuesto ordinario.

La inconstitucionalidad de esta ley se hizo evidente en sentencia del 15 de diciembre de 2003, expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002 cuando la Corte de Constitucionalidad declaró inconstitucionales los artículos 3, segundo párrafo, 7, 9 y 15 de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias Decreto 99-98 y sus reformas. Los argumentos para declarar la inconstitucionalidad por parte de la Corte de Constitucionalidad¹¹² fueron:

Aprécia la Corte de Constitucionalidad que en el segundo párrafo del artículo 3 que se impugna, mismo que fue adicionado por el artículo 1 del Decreto 36-2001 del Congreso de la República, sí se configura una violación al principio de que los tributos deben estructurarse sobre la base de una adecuada equidad y justicia tributaria, el fundamento de la Corte es que: *õse obliga a personas individuales o jurídicas propietarias de empresas mercantiles y agropecuarias que operan bajo un régimen tributario especial, a tener que pagar el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, sin que el pago del mismo pueda ser objeto de compensación o acreditamiento con el pago de otro impuesto (el Impuesto Sobre la Renta), De manera que el hecho de imponer una obligación tributaria con una base imponible estructurada sobre activos e ingresos, sin posibilidad de acreditamiento con otro impuesto que también grava el patrimonio, por inexistencia de obligación de pago en atención a un régimen fiscal especial establecido con anterioridad a la imposición del tributo regulado en el decreto impugnado, constituye una lesión al principio de que los tributos deben ser estructurados conforme una debida equidad y justicia tributarias, que a su vez apareja violación de lo dispuesto en el artículo 243 constitucional, pues, resulta ser injusto e inequitativo que los contribuyentes que se acogieron a los regímenes fiscales especiales establecidos en los Decretos 22-73, 29-89 y 65-89, todos del Congreso de la*

¹¹² Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 70, Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010.

República, no tengan la posibilidad de acreditamiento que autoriza el artículo 10 del Decreto 99-98 del Congreso de la República, que sí se les da a otros contribuyentes que también pagan el mismo impuesto, solo por el hecho de haberse acogido los primeros a regímenes fiscales especiales, con los cuales pretenden lograr ventajas competitivas en sus operaciones comerciales. Los argumentos anteriores fueron suficientes para declarar la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo 3 del decreto impugnado.

Con respecto al artículo 7, se señala que adolecen de inconstitucionalidad sus párrafos segundo y tercero, refiriéndose a la base imponible, los cuales regulan que: "Las personas obligadas podrán optar por la base imponible determinada conforme el párrafo anterior; o por la base constituida por la cuarta parte de los ingresos brutos, tomando como referencia lo que declararon o debieron declarar en el período de imposición definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentre en vigencia durante el trimestre que se determina y paga. En caso que las personas obligadas no hayan declarado ingresos en el período de liquidación definitiva anual a que se refiere el párrafo inmediato anterior, deberán determinar y pagar el impuesto que establece la presente ley, sobre la base del activo neto total."

Los párrafos transcritos, establecen una opción de pago del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, cuya base imponible puede calcularse sobre la cuarta parte de ingresos brutos, tomando como parámetro de referencia la declaración del Impuesto Sobre la Renta del año anterior; y dadas las circunstancias de que no se hubiesen declarado ingresos, la determinación del impuesto se hará sobre el activo neto total. *ñNo escapa al conocimiento de este tribunal que tanto el ingreso como el activo de una empresa, son parte integrante del patrimonio de la persona que ostenta la propiedad de la misma. De ahí que, como antes se consideró en esta sentencia, la observancia de una adecuada equidad y justicia tributarias precisa que el contribuyente debe tener una real posibilidad de poder deducir de sus ingresos brutos, todos aquellos gastos (costos) en los que haya incurrido para la preservación de la fuente de ingresos, y así determinar fehacientemente cuál es su aptitud efectiva para el pago de un tributo, cuyo gravamen esté determinado precisamente por su nivel de ingresos; lo cual no ocurre cuando el gravamen es impuesto sobre ingresos brutos de los cuales no existe posibilidad de deducción. Por aparte, tampoco escapa al conocimiento de esta Corte que por el dinamismo propio de la*

actividad económica, puede ocurrir que no se haya logrado obtener ingresos por lo fluctuantes que son los ciclos económicos de algunas actividades comerciales. El artículo que se analiza, pretende anticiparse a lo anterior, regulando que "En caso que las personas obligadas no hayan declarado ingresos en el periodo de liquidación definitiva anual a que se refiere el párrafo inmediato anterior, deberán determinar y pagar el impuesto que establece la presente ley, sobre la base del activo neto total.", lo cual no toma en cuenta que el activo de una empresa tampoco puede constituir parámetro para determinar una real capacidad de pago de un impuesto, pues es evidente que si el activo es lo que se utiliza como insumo fundamental para ciertas actividades comerciales, y constituye un principio de contabilidad generalmente aceptado el mismo puede depreciarse, pretender que con éste se pueda determinar la capacidad de pagar un impuesto, podría generar una situación confiscatoria indirecta de dicho activoö.

Por las razones expuestas la Corte de Constitucionalidad determinó que la forma de cálculo de la base imponible establecida en el segundo y tercer párrafos del artículo 7 del Decreto 99-98 del Congreso de la República viola los principios de que los impuestos deben estructurarse conforme a la equidad y justicia tributarias y atendiendo a la real capacidad de pago del contribuyente, lo cual resulta ser violatoria del artículo 243 constitucional y debía ser excluido en su totalidad del ordenamiento jurídico guatemalteco.

Referente al artículo 9 del Decreto 99-98 del Congreso de la República, la Corte estimó que las razones antes expresadas, también son pertinentes para evidenciar la inconstitucionalidad del mismo, por el cual se estructura la determinación del tipo impositivo del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias mediante un porcentaje que toma como base el valor del activo neto total de dichas empresas o el valor de los ingresos brutos obtenidos por medio de ellas. *õEn obsequio a la brevedad, se reiteran aquí tales razonamientos, y con esa base, se concluye que la forma como está regulada la determinación del tipo impositivo del impuesto antes indicado, resulta ser violatoria del mandato contenido en el primer párrafo del artículo 243 constitucional, y por ello, debe declararse la inconstitucionalidad del artículo 9 del decreto impugnado en la parte resolutive de esta sentenciaö.*

El artículo 15 del referido decreto también se impugnó de inconstitucionalidad. El señalamiento de inconstitucionalidad, fue instado sobre la base de que dicho artículo contraviene la prohibición de retroactividad de las leyes contenida en el artículo 15 de la Constitución Política de la República. El artículo 15 del Decreto 98-99 del Congreso de la República, es actualmente el texto con el cual quedó el mismo, a consecuencia de la reforma del artículo 23 del Decreto 80-2000 del Congreso de la República. Por medio de este último, se estableció que el artículo 15 ibid quedaría de la siguiente manera: "El presente decreto entrará en vigencia el uno de enero de mil novecientos noventa y nueve." *õAquí es relevante precisar que el Decreto 80-2000 del Congreso de la República, entró en vigencia el uno de enero de dos mil uno. Pues en el caso del artículo 15 impugnado, se pretende regular la fecha de entrada en vigor de un cuerpo normativo emitido anteriormente al precepto que fija su vigencia, por lo que éste último necesariamente conlleva un efecto retroactivo prohibido en el artículo 15 constitucionalõ.* La Corte consideró que las razones antes expuestas, fueron suficientes para determinar la inconstitucionalidad del artículo 15 del Decreto 98-99 del Congreso de la República, el cual, fue reformado por el artículo 23 del Decreto Número 80-2000 del Congreso de la República, por contravención directa al artículo 15 del texto supremo, lo que motivó que la norma objeto de impugnación fuera excluida del ordenamiento jurídico.

Aunque la declaración de inconstitucionalidad general fue parcial, dicha ley tributaria resultaba inviable e inaplicable, toda vez que el artículo 7 se refería a la base imponible del IEMA; mientras que el artículo 9 regulaba el tipo impositivo. Siendo el caso que la base imponible y el tipo impositivo son dos de las bases de recaudación de todo impuesto, de acuerdo al artículo 239 de la Constitución Política de la República, la referida ley carecía de elementos esenciales para poder configurar legítimamente un impuesto.

3.6 Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996 (ISET)

Este impuesto, creado por el Decreto 31-96 del Congreso de la República, coexistió conjuntamente con la primera versión del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA Decreto 32-95), tenía alguna de las características de un impuesto mínimo sobre la renta y cobró vigencia durante los años 1996 y 1997. Los sujetos pasivos del impuesto eran las empresas

individuales y jurídicas y personas en relación de dependencia cuyo ingreso anual sobrepasara los cuarenta y ocho mil quetzales (Q 48,000.00) con la salvedad que los asalariados no tenían elección de base imponible, sino debía tributar sobre sus ingresos brutos.

Para 1996 el impuesto se determinaba: el uno por ciento (1%) sobre el total de los ingresos brutos; en el caso que éstos excedieran al monto del activo neto total, se podía optar por determinar el impuesto aplicando el dos por ciento (2%) sobre el monto del activo neto total; para el año 1997 el uno y medio por ciento (1.5%) sobre el total de los ingresos brutos; en el caso que éstos excedieran el monto del activo neto total, se podía optar por determinar el impuesto aplicando el tres por ciento (3%) sobre el monto del activo neto total.

El artículo 6 del Decreto 31-96 establecía que el Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal (ISET) pagado en el año de 1996 constituía pago definitivo y era considerado gasto deducible en el régimen del Impuesto Sobre la Renta; y lo pagado en el año de 1997, era acreditable al pago del Impuesto Sobre la Renta en el mismo año y en períodos posteriores hasta agotarlo.

La justificación de esta ley consideró que era necesario crear un impuesto de carácter extraordinario y temporal cuyo objetivo era recaudar fondos para lograr liquidez financiera y cumplir diversos compromisos acumulados que no pueden atenderse sólo mediante los ingresos ordinarios previstos en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.

3.7 Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP)

Ante la pérdida de ingresos tributarios generada principalmente por la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA), puso en serios problemas financieros al nuevo gobierno de esa época.

Entonces, para cubrir los fondos que debía producir el IEMA para año fiscal 2004, el Estado necesitaba la creación de un nuevo tributo, que tuviera el mismo flujo de ingresos para poder sostener el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado. La estrategia para abordar estos problemas consistió en la creación de una nueva ley, motivo por el cual se creó la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP) mediante

Decreto 19-2004 del Congreso de la República, cuyo fin principal era coadyuvar a la realización de los compromisos adquiridos en los Acuerdos de Paz, que es el antecedente de la creación del Impuesto de Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA).

La justificación de la creación del referido tributo quedó establecido al considerar que se debía tomar medidas necesarias para un reordenamiento tributario, con el objeto de enfrentar la situación económica que actualmente vivía el país, decisiones que a corto plazo, provean al Estado de recursos financieros que posibiliten mayor inversión social y dar cumplimiento a los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz.

Esta ley se estructuró igual que la extinta ley del IEMA con algunas ligeras variantes, entre ellas podemos mencionar:

Amplía la base tributaria al crear un impuesto extraordinario y temporal a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, que realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos; también definió qué se entiende por margen bruto.

Como parte de las exenciones incluyó a las personas individuales o jurídicas que por ley específica o que por operar dentro de los regímenes especiales que establecen los Decretos números 29-89 Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila; y 65-89 Ley de Zonas Francas, ambos del Congreso de la República, se encuentran exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, durante el plazo de la duración de la exención de que gozan. En la ley del IEMA estas empresas quedaron afectas al pago del respectivo impuesto, siendo una de las razones fundamentales de su inconstitucionalidad.

La base imponible del impuesto la constituyó la que resultaba mayor entre: a) la cuarta parte del monto del activo neto; o b) la cuarta parte de los ingresos brutos; solamente cuando el activo neto

fuera mayor cuatro (4) veces los ingresos brutos, la base imponible sería la cuarta parte de los ingresos brutos. Con la anterior ley del IEMA, el contribuyente podía optar si le convenía una opción o la otra, sin considerar cual resultaba mayor para el fisco; con la ley del IETAAP la opción a escoger es la que resulta mayor, tomando en consideración la excepción ya apuntada.

El tipo impositivo contemplaba una graduación de tasas así: 2.5% durante los períodos impositivos que comprendían del uno de julio al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; 1.25% durante los períodos impositivos correspondientes del uno de enero de dos mil cinco al treinta de junio de dos mil seis; 1% durante los períodos impositivos correspondientes al uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete; 1% durante los períodos impositivos correspondientes del uno de enero al treinta y uno de diciembre de dos mil ocho; esto último, a raíz de la reforma introducida por el artículo 1 del Decreto 69-2007 del Congreso de la República.

En cuanto al acreditamiento, introdujo una limitación al contribuyente; el pago del impuesto era acreditable al Impuesto Sobre la Renta en los tres años calendario inmediatos siguientes; el remanente no acreditado en ese período de tiempo era considerado como gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años. Con la ley del IEMA el impuesto pagado era acreditado al Impuesto Sobre la Renta en los subsiguientes períodos hasta su total agotamiento, es decir, hasta que se acreditara el último quetzal pagado de IEMA.

Esta ley fue creada para una vigencia comprendida del 1 de julio de 2004 al 31 de diciembre de 2007; sin embargo, ante la carencia de recursos para financiar el presupuesto de ingresos y egresos del Estado para el periodo fiscal 2008, la vigencia de esta ley fue prorrogada hasta el 31 de diciembre de 2008, a través del Decreto 69-2007 del Congreso de la República.

3.8 Impuesto de Solidaridad (ISO)

El Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP), era un tributo que de manera considerable financiaba el presupuesto de ingresos y egresos del Estado. Ante el fracaso de una reforma integral del Impuesto Sobre la Renta por la oposición frontal del

sector empresarial organizado y de muchos diputados al Congreso de la República, el Ministro de Finanzas Públicas presenta una iniciativa de ley que proponía volver permanente el IETAAP, pues al abandonar este impuesto, habría una sorprendente caída de ingresos, en la iniciativa de ley se decide cambiarle de nombre y ponerle uno nuevo: Impuesto de Solidaridad ISO. Esta ley, no obstante algunas manifestaciones de oposición del sector privado y de algunos diputados, fue aprobada con carácter de urgencia nacional el 21 de noviembre de 2008, con el voto favorable de 106 diputados de un total de 158, fue publicada en el Diario de Centroamérica el 22 de diciembre de 2008 y entró en vigencia el 1 de enero de 2009.

El impacto no era insignificante, ya que la vigencia del impuesto que fue sustituido, el IETAAP, terminaba a finales de 2008 y no aprobar el sustituto, hubiera significado no contar con aproximadamente tres mil millones de quetzales menos, equivalentes a aproximadamente 1% del Producto Interno Bruto, es decir, en torno a una décima parte de la carga tributaria. La diferencia es que el Impuesto de Solidaridad tendría vigencia hasta que se reforme el Impuesto Sobre la Renta, lo cual aseguraría fondos al Estado que no dependan de negociaciones con el sector privado con cada cambio de gobierno. Esto último es muy válido; el próximo gobierno no sería rehen del sector privado en relación con una décima parte de su carga tributaria¹¹³.

Esta vez, con el Decreto 73-2008 del Congreso de la República, se crea la Ley del Impuesto de Solidaridad (ISO), este impuesto, si bien es cierto, viene a sustituir a un impuesto temporal y extraordinario, como lo fue el IETAAP, ahora como sustituto, se queda como un impuesto permanente de carácter ordinario, toda vez que la ley no estableció período de vigencia; la ley justifica en su segundo considerando que es impostergable fortalecer la recaudación tributaria que le permita al Estado contar con los recursos financieros necesarios para el financiamiento de los programas de inversión social, en tanto se promulgue una ley de modernización del Impuesto Sobre la Renta.

En principio, se puede indicar que la mayor parte de los artículos de la ley, regulan disposiciones que son similares a los contemplados en la Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP).

¹¹³ Fuentes Knight, Juan Alberto. Rendición de Cuentas. Guatemala, F&G Editores, 2011, Págs. 314 y 315

Se incluye a continuación el articulado de la Ley del Impuesto de Solidaridad, (ISO) Decreto 73-2008 del Congreso de la República y después de cada artículo, cuyo cambio es notorio con respecto a la ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuedos de Paz, (IETAAP) se hace un breve comentario.

Artículo 1. Materia del Impuesto. Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

En general se mantiene la mayor parte de lo regulado en la Ley del IETAAP en este primer artículo; un cambio importante a resaltar es que ahora el ISO está *a cargo de las personas individuales y jurídicas y otros entes í que realicen actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional*. La ley del IETAAP, indicaba que estaba a cargo de éstas mismas personas *a través de sus empresas mercantiles y agropecuarias*; lo anterior, implica que los entes indicados en este artículo, tendrán que observar que estarán afectos al Impuesto de Solidaridad aquellas actividades mercantiles y agropecuarias que no cumplan con los requisitos que se indican en ésta ley para ser exentos del Impuesto Sobre la Renta; es importante indicar que se mantienen como no afectas aquellas entidades cuyo margen bruto no sea superior al 4%.

Artículo 2. Definiciones. Para los efectos del Impuesto de Solidaridad, se entenderá por:

ã) **Activo neto:** El monto que resulte de restar al activo total, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que haya sido constituida dentro de los límites del tres por ciento (3%) sobre las operaciones del giro habitual del negocio establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el total de créditos fiscales pendientes de reintegro registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

El activo neto es una de las dos bases imponibles que se tienen como opción para el pago del ISO; en esta literal se agregó, para dejar especificado lo relativo al límite del 3% para determinar la reserva de cuentas incobrables sobre las operaciones del giro habitual del negocio, tal como lo regula el artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su literal q). Aunque desde el punto de vista financiero, tomando en cuenta el principio contable de sustancia antes que forma, muchas empresas calculan su reserva de cuentas incobrables sobre otros parámetros, como por ejemplo, la antigüedad de los saldos de los clientes, que no necesariamente reflejan un 3%, en estos casos, debemos ser cuidadosos al restar del activo total solo el porcentaje máximo que permite la ley.

õb) **Créditos fiscales pendientes de reintegro:** Los montos que conforme a la ley específica de cada impuesto, el fisco tenga la obligación de devolver al sujeto pasivo, declarados líquidos y exigibles por resolución y que estén registrados en el balance general de apertura del período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga el impuesto.

Esta definición claramente señala cuáles son los créditos fiscales que se pueden restar del activo total para determinar el activo neto; se adicionó que los créditos fiscales tienen que ser declarados líquidos y exigibles por resolución, en congruencia con lo que regula el artículo 43 del Código Tributario.

õc) **Ingresos brutos:** El conjunto total de rentas brutas, percibidas o devengadas, de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de activos fijos obtenidos, declarados o que debieron declararse por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales provenientes de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento y las primas cedidas de reaseguro y de reafianzamiento correspondientes al periodo indicado.

Los ingresos brutos constituyen la otra base imponible que se tiene como opción para el pago del Impuesto de Solidaridad; se agregó aquí que las rentas brutas sean percibidas o devengadas; así también que las rentas se hayan declarado o que debieron declararse.

Vale hacer una observación en cuanto al concepto *ingresos brutos*, y es que para su cómputo se incluyen los ingresos por la *venta de activos fijos*; la venta de esta clase de bienes constituye una ganancia de capital y no se considera una operación del giro habitual del negocio, la cual, ya se encuentra gravada por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, artículos del 25 al 29; al formar parte de los ingresos brutos para calcular y pagar el ISO, se grava dos veces el mismo hecho generador, es el mismo sujeto pasivo, es el mismo evento o período de imposición, presupuestos con los cuales se configura la doble o múltiple tributación prohibida por el artículo 243 constitucional.

õd) **Margen bruto:** La sumatoria del total de ingresos brutos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas. Los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.

Esta definición indica la forma cómo determinar el margen bruto en una empresa individual o jurídica; se encuentra aquí cierto cambio en lo que es margen bruto, ahora se hace énfasis en que los gastos de ventas y administrativos no deben incluirse como parte del costo de ventas.

Artículo 3. Hecho generador. õConstituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el artículo 1 de esta Ley.

El hecho generador, que se define como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, sigue siendo la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional.

Artículo 4. Exenciones. Están exentos del Impuesto de Solidaridad:

õa) Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y las municipalidades y sus empresas, con excepción de las personas jurídicas formadas por capitales mixtos.

õb) Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país.

õc) Los sujetos pasivos de este Impuesto que inicien actividades empresariales, durante los primeros cuatro trimestres de operación.

Es importante observar que los sujetos pasivos a los que hace referencia esta disposición, son los que iniciaron operaciones a partir del 1 de enero de 2009.

õd) Las actividades mercantiles y agropecuarias realizadas por personas individuales o jurídicas que por ley específica o por operar dentro de los regímenes especiales que establecen la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, Decreto Número 29-89 y la Ley de Zonas Francas, Decreto Número 65-89, ambos del Congreso de la República, y sus reformas, se encuentren exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, durante el plazo que gocen de la exención.

En esta literal se adicionó al inicio lo siguiente: *las actividades mercantiles y agropecuarias realizadas por* ..; lo anterior, cambia el panorama para las entidades indicadas en este inciso, en vista que ahora no están exentas las personas individuales o jurídicas en sí, sino, las actividades mercantiles y agropecuarias que realicen; lo anterior implica, que las actividades mercantiles y agropecuarias que no se encuentren exentas del Impuesto sobre la Renta, sí deberán pagar el Impuesto de Solidaridad.

õe) Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención.

Se eliminó a los centros educativos al inicio del párrafo, la razón es que este tipo de entidades gozan de inmunidad tributaria, de conformidad con el artículo 73 de la Constitución Política de la República de Guatemala; se indica que todas estas entidades deben estar inscritas en la Administración Tributaria, para gozar de la exención; adicionalmente por lo comentado en el artículo 1 de ésta ley, en cuanto a que ahora el Impuesto de Solidaridad está a cargo de las personas individuales o jurídicas y otros entes, *que realicen actividades mercantiles y agropecuarias en el territorio nacional*, ya no indica que el impuesto está *a cargo de las personas individuales o jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias* í í ..; lo anterior, implica que los entes indicados en éste inciso, tendrán que observar que estarán afectos al Impuesto de Solidaridad aquellas actividades mercantiles y agropecuarias que no cumplan con los requisitos que se indican para ser exentos del Impuesto Sobre la Renta.

õf) Las personas individuales o jurídicas y los demás entes afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta con una tarifa fija sobre sus ingresos gravados, conforme lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26 -92 del Congreso de la República, y sus reformasö.

Esta literal fue objeto de reforma contenida en el artículo 178 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria Libro VII Disposiciones Finales y Transitorias, con vigencia a partir del 1 de Enero de 2013, el cual queda así:

õf) Las personas individuales o jurídicas y los demás entes o patrimonios afectos al Impuesto de Solidaridad, que paguen el Impuesto Sobre la Renta de conformidad con el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas de este impuestoö

El Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas Ley del Impuesto Sobre la Renta, contiene dos regímenes de tributación para las actividades mercantiles, los cuales son: régimen optativo del 31% regulado en el artículo 72; y régimen de retención definitiva del 5% regulado en el artículo 44; la reforma tuvo como finalidad aclarar quienes siguen gozando de la exención del pago del Impuesto de Solidaridad, toda vez que el Decreto 10-2012 del Congreso de la República Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, con vigencia a partir del 1 de

enero de 2013 cambió de nombres a los regímenes de tributación para las actividades mercantiles, dejándolos de la siguiente manera: al régimen optativo del 31% le llamó Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas con un tipo impositivo del 25% y al régimen de retención definitiva del 5% le llamó Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, con tipos impositivos del 5% y 7%; siendo los contribuyentes de este último régimen de tributación del Impuesto Sobre la Renta quienes siguen estando exentos de pago del Impuesto de Solidaridad.

õg) Los contribuyentes que, a partir de la vigencia del Impuesto de Solidaridad que establece esta Ley, incurran en pérdidas de operación durante dos años consecutivos. Esta exención se aplica exclusivamente para los cuatro períodos impositivos siguientes al segundo año que resultaron las citadas pérdidas. Para que sea aplicable la exención a que se refiere esta literal, los contribuyentes informarán a la Administración Tributaria mediante declaración jurada de su situación particular, adjuntando sus estados financieros debidamente auditados. Dicho informe se presentará, a más tardar, el treinta y uno (31) de marzo del año calendario respectivo. La Administración Tributaria podrá efectuar las auditorias que estime convenientes para constatar la veracidad de lo declarado.

La declaración jurada que hace referencia esta literal ya no debe ser ante notario y se aclara que dicha declaración jurada, se presentará a más tardar el 31 de marzo del año que corresponda; se deja más claro, en cuanto a que aplica la exención del Impuesto de Solidaridad a los cuatro trimestres siguientes al segundo año en que resultaron las pérdidas.

Artículo 5. Sujetos pasivos. õEstán obligadas al pago de este impuesto, las personas y entes referidos en el artículo 1 de esta Ley.

Artículo 6. Periodo impositivo. õEl período impositivo es trimestral se computará por trimestres calendario.

Artículo 7. Base imponible. õLa base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto; o,
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.

En el caso de los contribuyentes cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.

Sigue siendo la base imponible la que sea mayor, comparado entre la cuarta parte del total de los activos netos y el total de los ingresos brutos; la excepción que se debe tener cuidado de observar cuando aplique, es de aquellas empresas en donde el activo neto sea más de 4 veces sus ingresos brutos, en ese caso, la base para el cálculo del impuesto será los ingresos brutos.

Artículo 8. Tipo impositivo. El tipo impositivo de este Impuesto es del uno por ciento (1%).

Se fija para este impuesto una tarifa del 1%, tal como se venía aplicando en el IETAAP durante sus últimos dos años y medio de vigencia.

Artículo 9. Determinación del Impuesto. El Impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible establecida en el artículo 7 de esta ley. Si la base imponible fuere la cuarta parte del monto del activo neto, al impuesto determinado en cada trimestre, se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre. En los casos de períodos menores a un trimestre, el impuesto se determina en proporción al número de días del trimestre que hayan transcurrido.

Es importante observar que la ley del Impuesto de Solidaridad hace énfasis que si la base imponible es la cuarta parte del monto del activo neto, se descontará el impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado en el mismo trimestre. Esto con el objeto de evitar doble tributación, toda vez que, dentro del activo neto figuran diversos bienes, entre ellos, los inmuebles y estos los grava una ley tributaria específica.

Artículo 10. Pago del Impuesto. El Impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

El impuesto se debe pagar a más tardar en el mes siguiente de terminado cada período trimestral.

Artículo 11. Acreditación. El Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda. b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria. El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyen los tres años a lo que se refiere la literal a) de este artículo.

Se mantiene como primera opción acreditar el Impuesto de Solidaridad pagado durante el año, al Impuesto sobre la Renta durante los 3 años calendario inmediatos siguientes; en esta ley se está incluyendo que se podrá acreditar también al Impuesto Sobre la Renta que se deba pagar en forma mensual, adicionalmente a los pagos trimestrales o anuales que ya se conocen; y la otra opción, se mantiene el poder acreditar el Impuesto Sobre la Renta trimestral al Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario.

Artículo 12. Infracciones y sanciones. Las infracciones a las disposiciones de la presente ley serán sancionadas de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, Decreto número 6 - 91 del Congreso de la República y sus reformas y en el Código Penal, Decreto número 17 -73 del Congreso de la República y sus reformas, según corresponda.

Artículo 13. Órgano de administración. Corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria la administración del Impuesto de Solidaridad, que comprende su aplicación, recaudación, fiscalización y control.

Artículo 14. Pago del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Los contribuyentes del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz deben pagar el impuesto correspondiente al trimestre de octubre a diciembre de 2008,

conforme las disposiciones de la Ley de dicho impuesto. Dicha ley también será aplicable a los ajustes que la Administración Tributaria determine, de conformidad con el período de prescripción establecido en el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República.

Aún cuando ya se tenía contemplada la obligación en la Ley del IETAAP, este artículo enfatiza en que se debe hacer el cuarto pago trimestral del año 2,008; complementa la observación de tomar en cuenta el período de prescripción, el cual es de 4 años de conformidad con el artículo 47 del Código Tributario, para que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda hacer sus revisiones y ajustes fiscales.

Artículo 15. Vigencia. El presente Decreto fue declarado de urgencia nacional con el voto favorable de más de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la República, aprobado en un solo debate, entrará en vigencia el uno (1) de enero del año dos mil nueve (2009) y deberá publicarse en el Diario Oficial.

A través de este artículo se interpreta que la vigencia de esta ley es por tiempo indefinido, por lo tanto, se convierte en un impuesto permanente y ordinario.

Como se pudo ver a lo largo de este capítulo, cada vez que dejaba de tener vigencia un impuesto extraordinario y temporal, el Gobierno de turno se obligaba a tomar medidas coyunturales y/o cortoplacistas, al solicitar al Congreso de la República la aprobación de un mecanismo impositivo sustitutivo, que al final no solucionaba la crisis financiera. Ello ha sido fuente de incertidumbre, con el consiguiente efecto negativo sobre la inversión privada y sobre la programación del gasto público.

Un aspecto importante a considerar dentro de las consecuencias en la aplicación perpetua de los impuestos extraordinarios directos mencionados, es que se violenta el principio de seguridad jurídica, toda vez que los mismos han nacido a la vida jurídica tributaria, bajo el argumento que serán extraordinarios y temporales; situación que no se ha cumplido, debido a que al ser prorrogados en su vigencia y sustituidos por nuevos impuestos, conservando su estructura o siendo una reedición del impuesto al que sustituyen, han pasado a ser ordinarios y permanentes.

Por último, uno de los más graves problemas que vive el Estado de Guatemala, es la falta de recursos, los gobiernos han tenido que gobernar casi desfinanciados, esto debido a que el país tiene una de las tasas impositivas más bajas del continente. Desde la firma de los Acuerdos de Paz, y aún después del pacto fiscal en 2000, Guatemala no ha logrado elevar la carga tributaria o sostenerla en 12% como se recomendó. En 2007, fue hasta ahora el mejor año, cuando esta se ubicó en 12.1% con relación al PIB; en 2008, estuvo en 11.3, en 2009 fue de 10.4, en 2010 fue de 10.5 y en 2011 se ubicó en 11.2

Un factor que ha obstaculizado el alcance de la meta de incrementar la carga tributaria en el país, es el carácter injusto e inequitativo del sistema tributario mismo, las capas medias y quienes tienen menos ingresos son las que pagan más impuestos; son los que no pueden eludirlo o evadirlo, que son los asalariados formales; mientras que el sector empresarial es el que menos paga impuestos y el que más elude y evade, al incrementar exageradamente sus costos para reducir sus ganancias que reportan a la administración tributaria, llevando hasta tres contabilidades en sus empresas¹¹⁴.

Tomando en cuenta que una reforma tributaria constituye una herramienta para incrementar la carga tributaria; en 2008, las autoridades del Ministerio de Finanzas Públicas tenían como prioridad impulsar una reforma tributaria para financiar un mayor gasto del gobierno en educación, salud, seguridad y desarrollo rural, como se había establecido en los Acuerdos de Paz; se propuso entonces en ese año, una reforma tributaria integral con base en la propuesta hecha por el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal, que desde 2006 había trabajado en la misma; el objetivo central de la reforma era aumentar la recaudación de los impuestos que los evasores no pagan. Sin embargo, una vez más fracasó la intención de reformar el sistema tributario guatemalteco; esta vez, la iniciativa de ley de ese intento de reforma integral ni siquiera llegó al Congreso, ya que antes fue víctima de la oposición frontal y del veto del G-8, un poderoso sector económico que no rinde cuentas a nadie y siempre que se hable de reforma fiscal, históricamente se ha opuesto argumentando siempre que no es momento oportuno para ello¹¹⁵.

¹¹⁴ Fuentes Knight, Juan Alberto. *Op cit.* Pág. 22

¹¹⁵ *Ibid.*, Págs. 12, 13, 15, 16, 20, 61-73

Una reforma tributaria es una herramienta que el país puede adoptar como una manera para incrementar la carga tributaria, lograr sostenibilidad para su economía, potenciar el desarrollo social; existen datos empíricos suficientes que demuestran que los países desarrollados que cuentan con elevadas cargas tributarias, redundan en Estados fuertes y transparentes; pero, en Guatemala esto nunca se logrará mientras existan actores que han capturado al Estado y vetado el desarrollo de una nación, como el poderoso G-8 o el Cacif, a los cuales no se les pide opinión, sino permiso para tomar decisiones que afectan a todo el país y que, además, no le rinden cuentas a nadie.

Capítulo 4

La Confiscación de bienes en la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República

4.1 El Impuesto de Solidaridad y su relación con el Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto de Solidaridad se relaciona con el Impuesto Sobre la Renta porque aquel es un impuesto que se paga de forma anticipada para ser compensado, o como dice la ley, para ser acreditado al Impuesto Sobre la Renta que generen futuras ganancias de los contribuyentes; por lo tanto, al realizarse el pago del Impuesto de Solidaridad se registra en la contabilidad como un activo, que constituye un crédito fiscal que se tiene para acreditarlo o compensarlo con el Impuesto Sobre la Renta en los próximos tres años.

Pagan y acreditan el Impuesto de Solidaridad las personas individuales y jurídicas contempladas en el régimen optativo del Impuesto Sobre la Renta que tributan un 31% sobre su renta imponible, regulado en el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas; los contribuyentes del régimen de retención definitiva del 5% reguladas en el artículo 44 de ésta última, están exentas del pago del Impuesto de Solidaridad de conformidad con lo regulado en el último párrafo del inciso f) del artículo 4 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República.

En la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013, pagan y acreditan el Impuesto de Solidaridad las personas individuales y jurídicas inscritas en el Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas que tributan un 25% sobre su renta imponible, regulado en los artículos 19 y 36 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República; los contribuyentes del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas reguladas en los artículos 43 y 44 del mencionado decreto, están exentas del pago del Impuesto de Solidaridad de conformidad con lo regulado en el inciso f) del artículo 4 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República, reformado por el artículo 178 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro VII, Disposiciones Finales y Transitorias, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta es una de las principales leyes tributarias en nuestro país, aparte de ser la más compleja y la que más afecta la contabilidad de los contribuyentes, por lo que para su interpretación y correcto cumplimiento, se requiere de un buen dominio de la contabilidad general; aunado a lo anterior, esta ley, promulgada por medio del Decreto 26-92 del Congreso de la República, con vigencia a partir del 01 de julio de 1992, a la fecha, ha sufrido más de diez reformas, lo que de cierta manera provoca dificultades para efectos de interpretación y aplicación. De igual manera, la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta contenida en el Decreto 10-2012 del Congreso de la República Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, con vigencia a partir del 1 de Enero de 2013 no escapa de la complejidad en su interpretación y aplicación.

El impuesto afecta a todas las rentas y ganancias de capital obtenidas dentro del territorio nacional por personas individuales o jurídicas, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique la ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos; son contribuyentes del impuesto las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo; así como a otras entidades que sin tener la calidad de personas, son contribuyentes del impuesto y están afectas al mismo, tal es el caso de los fideicomisos, las sociedades irregulares y de hecho, las copropiedades, las comunidades de bienes, la gestión de negocios, los contratos de participación y otros. La intención de la ley en este caso, es evitar la evasión del impuesto por medio de la constitución de entidades que no son ni personas individuales ni jurídicas, toda vez que independientemente del nombre que se le de a la entidad y de la situación jurídica que la misma tenga, es contribuyente del impuesto y está obligada a pagarlo en caso genere rentas afectas.

Las rentas de fuente guatemalteca, son todos aquellos ingresos que se hayan generado en el territorio nacional por medio de capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza, invertidos o utilizados en el país y aquellos que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, sin importar la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas beneficiarias de tales rentas.

Para el caso de los contribuyentes que se dedican a actividades mercantiles, el impuesto se paga sobre la renta imponible, la cual, se determina de acuerdo al régimen adoptado por el contribuyente: si es el Régimen optativo con tipo impositivo del 31% según el artículo 72 del Decreto 26-92 del Congreso de la República o Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas con tipo impositivo del 25% según artículos 19 y 36 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República con vigencia a partir de enero de 2013, la renta imponible se obtiene restando a la renta bruta los costos y gastos deducibles y las rentas exentas y se le suman los costos y gastos no deducibles. Si se adopta el Régimen de retención definitiva con tipo impositivo del 5% regulado en el artículo 44 del Decreto 26-92 del Congreso de la República o Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas con tipos impositivos del 5% y 7% regulado en los artículos 43 y 44 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República con vigencia a partir de enero 2013, la renta imponible se determina deduciendo de la renta bruta las rentas exentas de conformidad con la ley.

4.2 La acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta.

La Ley del Impuesto de Solidaridad no definió los términos acreditación o acreditar; el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el término ñacreditaciónö en su primera acepción como *acción y efecto de acreditar* y el término ñacreditarö en su sexta acepción como *abonar, asentar una partida en el haber*.

Por ñhaberö se entiende que es el lado derecho de una cuenta contable. Se anotan en esta sección las salidas o disminuciones si la cuenta es de Activo, la creación o aumentos si es de Pasivo, y los beneficios o ganancias si es de Resultado; las cuentas de activo y gastos: se debitan cuando aumentan y se acreditan cuando disminuyen; por el contrario las cuentas de pasivo, ingresos y patrimonio neto: se debitan cuando disminuyen y se acreditan cuando aumentan.

Como se puede ver, el vocablo ñacreditarö así definido es un término estrictamente contable y no ayuda mucho para interpretar lo que regula el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, referente a la acreditación del impuesto; pero, para efectos tributarios lo que el legislador quiso dar a entender con el vocablo ñacreditarö es que tanto el Impuesto de Solidaridad como el

Impuesto Sobre la Renta, se pueden compensar entre sí; es decir, si se paga Impuesto de Solidaridad, se acredita o se compensa con el Impuesto Sobre la Renta; si se paga el Impuesto Sobre la Renta, se acredita o se compensa con el Impuesto de Solidaridad; es decir, que solo se paga un impuesto; o se paga Impuesto de Solidaridad o se paga Impuesto Sobre la Renta, pero nunca los dos a la vez.

El artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República Ley del Impuesto de Solidaridad dispone que dicho impuesto y el Impuesto Sobre la Renta puede acreditarse entre sí, y para el efecto establece dos opciones de acreditación.

Opción a) Acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta

La cual señala que el monto del Impuesto de Solidaridad pagado durante los cuatro trimestres del año calendario puede ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta durante los tres años calendarios inmediatos siguientes. Por ejemplo, el Impuesto de Solidaridad pagado en el 2009 se puede acreditar al Impuesto Sobre la Renta durante los años 2010, 2011 y 2012; si después de la acreditación en el 2012 queda todavía un remanente, éste, es considerado como gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta en el mismo período 2012.

Opción b) Acreditación del Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad.

La acreditación en la opción b) se refiere a que los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta se pueden acreditar al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario, o sea, pagos trimestrales de Impuesto Sobre la Renta en 2012 se pueden acreditar a los pagos trimestrales del Impuesto de Solidaridad en el mismo 2012; se debe tener en cuenta que al optar por esta forma de acreditación, el objeto es extinguir la obligación de pago del Impuesto de Solidaridad y los pagos trimestrales se mantienen como tales, de tal manera que los mismos se acreditan en la liquidación final del Impuesto Sobre la Renta que se determine en la declaración anual.

Para la opción b) se debe tener presente que el cuarto trimestre del Impuesto de Solidaridad que se paga en enero de cada año, se le puede acreditar el pago del Impuesto Sobre la Renta que se realiza en la Declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, ya que el mismo conforme al

artículo 61 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República; artículo 38 de la Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, Decreto 10-2012 del Congreso de la República con vigencia a partir de enero 2013, también se considera cuarto pago trimestral; pero, esta declaración anual del Impuesto Sobre la Renta se debe presentar en el mismo mes de enero y no hasta en marzo; los contribuyentes que escogen la opción b) de acreditación deben analizar bien su situación a efecto de verificar que el pago trimestral del Impuesto de Solidaridad sea menor al pago trimestral del Impuesto Sobre la Renta, para no tener que desembolsar ningún complemento, ya que esa diferencia del Impuesto de Solidaridad que se paga en esta opción se considera gasto y no es acreditable.

4.3 Remanente del Impuesto de Solidaridad, como gasto deducible.

4.3.1 Costos y Gastos deducibles.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define el término *„deducir“* de la siguiente manera: *„Rebajar, restar, descontar alguna partida de una cantidad.“* Por lo cual, el término *„gasto deducible“* no se presta a equívocos ni a dudas, se utiliza en el ámbito tributario. Los gastos deducibles son denominados de esta manera ya que se pueden descontar fiscalmente, es decir, pueden ser tenidos en cuenta para la determinación del resultado fiscal o tributario del ejercicio, el cual expresa el importe de la renta o beneficio obtenido en el ejercicio sobre el cual la empresa debe tributar, es decir, lo que conocemos como base imponible o renta imponible. Los gastos deducibles son los estrictamente indispensables para la realización de la actividad de la empresa.

Para considerar un gasto deducible, necesariamente deberá cumplir con el Principio de Causalidad o de Imputabilidad, éste, se puede observar en el artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, el cual regula: *„deberán determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas“* . Este mismo artículo detalla determinados gastos, cuya enumeración, si bien no es taxativa sino enunciativa, sirven en cierto modo de guía para el establecimiento de gastos deducibles para la determinación de la renta imponible.

En el Decreto 10-2012 del Congreso de la República Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013, el Principio de Causalidad o de Imputabilidad de los gastos deducibles se puede observar en el artículo 22, el cual regula: "Para que sean deducibles los costos y gastos detallados en el artículo anterior, deben cumplir con los requisitos siguientes: 1) Que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada por este título o para conservar su fuente productora y para aquellos obligados a llevar contabilidad, deben estar debidamente contabilizados; 2) Que el titular de la deducción haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en este libro, cuando corresponda; 3) En el caso de los sueldos y salarios, cuando quienes los perciban figuren en la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda; 4) Tener los documentos y medios de respaldo".

De lo señalado en dichas normas, se puede extraer la siguiente conclusión: El gasto deducible debe ser necesario para producir y/o mantener su fuente generadora de renta; deben estar debidamente contabilizados; obligación de retener y pagar el impuesto sobre la renta; en el caso de los sueldos, deben estar reportados en la planilla de seguridad social; tener los documentos que respaldan el gasto.

4.3.2 El Impuesto de Solidaridad como gasto deducible.

El artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad regula: El Impuesto de solidaridad pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, puede ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta durante los tres años calendario inmediatos siguientes, y la parte última del mismo artículo regula que: el remanente del Impuesto de Solidaridad no acreditado en esos tres años, será considerado como gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyen los tres años.

Quiere decir esto último, lo que el contribuyente en su oportunidad pagó y registró en su contabilidad como un activo y posterior a ello lo fue acreditando año tras año al Impuesto Sobre la Renta, pero, al concluir el plazo de tres años que fija la ley, todavía mantiene un remanente que no logró acreditar en esos tres años, ese remanente, que como se dijo, era un activo, se convierte

en un gasto deducible, es decir el contribuyente lo pierde y lo resta de sus ganancias para determinar su renta imponible.

La propia ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, en el artículo 38 establece que los gastos deducibles lo constituyen los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas; de forma más amplia lo regula el Decreto 10-2012 del Congreso de la República Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, con vigencia a partir del 1 de enero de 2013, en el artículo 22 al establecer: para que sean deducibles los costos y gastos deben ser útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o generar la renta gravada o para conservar su fuente productora; que se cumpla con la obligación de retener y pagar el impuesto sobre la renta; en el caso de los sueldos deben figurar en la planilla de seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social; tener los documentos y medios de respaldo.

Entre los gastos deducibles podemos mencionar algunos, tales como: el costo de las mercancías vendidas, los sueldos y prestaciones del personal, comisiones de vendedores, alquileres de bodegas, transportes, combustibles, reparaciones y mantenimiento; los cuales, son indispensables para generar rentas gravadas, la empresa no puede dejar de incurrir en ellos para llevar a cabo su actividad mercantil; considerado ese remanente de Impuesto de Solidaridad como gasto deducible, contradice la naturaleza de los gastos deducibles, toda vez que, este remanente de Impuesto de Solidaridad en ningún momento contribuyó a generar o conservar la fuente productora de rentas, mas bien, considerarlo como gasto deducible le causa agravios al contribuyente, tal como se muestra en páginas posteriores de este trabajo con un ejemplo hipotético práctico.

4.4 La Confiscación de bienes en la Ley del Impuesto de Solidaridad

4.4.1 Confiscación de bienes.

La palabra confiscación según el diccionario jurídico de Manuel Ossorio¹¹⁶ significa: òAcción y efecto de confiscar, de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco. Es cosa distinta de la expropiación, porque ésta se hace previa tasación e indemnización del valor de lo expropiado, mientras que aquella se efectúa sin ninguna reparación.ö

¹¹⁶ Ossorio, Manuel. *Op. cit.*, Pág. 214

Para Robles Moreno¹¹⁷, la confiscación consiste en la transferencia obligada de los bienes o rentas de una persona al Estado, por decisión unilateral de este, sin derivarse derecho ni compensación alguna al propietario de los mismos. Por el contrario, la expropiación consiste en la transferencia forzosa del derecho de propiedad privada, autorizada únicamente por ley expresa del Congreso en favor del Estado, previo pago en efectivo de la indemnización justipreciada que incluya compensación por el eventual perjuicio. Es por ello que la expropiación es permitida por la Constitución, exclusivamente por causa de seguridad nacional o de necesidad pública, a diferencia de la confiscación que se encuentra prohibida expresamente.

“Confiscar equivalente a incautar o retener, significa la privación de sus bienes a la persona y adjudicarlos al Estado.”¹¹⁸

“En realidad, como advierte el autorizado tratadista jurídico Guillermo Cabanellas, la confiscación es “un robo” decretado por el Poder público con impunidad establecida por él mismo. O sea que lo esencial del acto confiscatorio es el robo de la propiedad ajena independientemente de la forma “legal o ilegal” mediante la cual se efectúe la decisión confiscatoria. Un impuesto es confiscatorio no por su forma “ilegal o de facto”, sino por el propósito que persigue y por el efecto que produce, que no es otro que el de quebrantar la propiedad privada afectada por la medida de confiscación, ya sea bruscamente o poco a poco, hasta hacerla desaparecer o transferirla a otras manos, estatales o particulares”¹¹⁹

“Al respecto, esta Corte¹²⁰ parte del hecho que conforme el Diccionario de la Lengua Española el verbo confiscar significa “Privar a alguien de sus bienes y aplicarlos al fisco”

En ese orden de ideas, se entiende por confiscación la adjudicación o apropiación que se hace el Estado de los bienes, o rentas de los particulares, vale decir, es el acto de incautar o privar de las

¹¹⁷ Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006, <http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta el 30.06.2011

¹¹⁸ Castillo González, Jorge Mario. Constitución Política de la República de Guatemala con comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad. Guatemala, Impresiones Gráficas, 2007, 6ª. Edición. Pág. 146

¹¹⁹ Impuesto Confiscatorio. Nicaragua, 2006, <http://archivo.laprensa.com.ni/archivo/2006/febrero/17/editorial/>, consultado el 30.06.2011

¹²⁰ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 47, Expediente No. 1270-96. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala 2010.

posesiones o bienes de las personas sin compensación alguna, pasando ellas al erario público. La confiscación se configura cuando el Estado viola el derecho de propiedad haciendo suyo por esa vía el patrimonio de los contribuyentes, escondiendo, de esta manera, una expropiación sin el reconocimiento del pago del justiprecio.

Por ello la confiscación de bienes, que es cuando el Estado se apropia de los bienes de los particulares sin compensación alguna, está prohibida expresamente por el artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Al respecto este artículo regula: *“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.”*

Respecto al contenido de este artículo, la Corte de Constitucionalidad¹²¹ ha dicho: *“...Este artículo constitucional contiene diferentes fracciones, cuya inteligibilidad puede resultar de su sola lectura aislada, sin que sea necesario deducirlas de otras. La descomposición factorial del artículo daría el resultado siguiente a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido...”*

Como se puede ver del análisis de la Corte, este artículo contiene cuatro fracciones, uno de los cuales, el inciso b) resalta que se *prohíbe la confiscación de bienes*.

4.4.2 Confiscación de bienes en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

La literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad regula: *“El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la*

¹²¹ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 7, Expediente No. 164-87. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010

Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda. Esta literal a) del artículo 11 se contradice, porque primero menciona que se acredita hasta su agotamiento y luego indica que es durante los tres años inmediatos siguientes, interpretamos que el saldo después de esos tres años sería no acreditable, tal como regula el último párrafo del referido artículo que establece: "El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyen los tres años a lo que se refiere la literal a) de este artículo".

Al analizar esta parte del citado artículo, notamos que si bien es cierto que habrán empresas que en el primer año posterior al pago del Impuesto de Solidaridad lograrán acreditar la totalidad del impuesto al Impuesto Sobre la Renta, por lo que quizás nunca tendrán ese problema de cargar a resultados ese excedente de Impuesto de Solidaridad no compensado en los tres años; también, habrán otras que no tienen esa misma capacidad para generar suficientes ganancias y lograr acreditar el impuesto rápidamente, tomando en cuenta que la ley grava a los contribuyentes que tengan un margen bruto mayor del 4%, pero ese margen bruto tal y como está definido por la ley, no es un buen indicador de generación de utilidades, no es representativo de rentabilidad.

El hecho que efectivamente se obtenga el margen bruto que determina la ley (4%), no determina necesariamente la capacidad de las empresas de generar ganancias suficientes y a la vez generar Impuesto Sobre la Renta que permita absorber rápidamente el Impuesto de Solidaridad pagado, esto se debe a que la misma ley en su artículo 2 literal d), excluye para el cálculo de dicho margen bruto, los gastos de ventas y los gastos administrativos en que incurre el contribuyente, lo cual no permite a éste deducir los gastos necesarios para generar la renta que provoca el pago de impuestos.

Solamente se reconoce el costo de ventas, es decir, el monto directo del costo de adquisición de las mercancías vendidas pero no incluye gastos operativos de venta y administrativos. Es necesario hacer énfasis en este extremo, toda vez que en la realidad no resulta factible la

realización de las ventas, sin incurrir en una serie de gastos que determinen una ganancia real y que ésta a la vez genere un Impuesto Sobre la Renta también real.

Como se dijo, el margen bruto no es un buen indicador que garantice que la empresa producirá suficientes ganancias que puedan igualmente causar fuertes cantidades de Impuesto Sobre la Renta; para entender mejor, veamos un ejemplo hipotético con números. A continuación se detallan los elementos para calcular el pago del Impuesto de Solidaridad correspondiente al año 2009 de una empresa X.

Ingresos brutos período 2008	1,000,000				
Activos netos según Balance general al 31 de diciembre de 2008	3,700,000				
Base imponible para calcular el ISO correspondiente a 2009	3,700,000				
Cuarta parte de la base imponible	3,700,000	/	4	=	925,000
Tipo Impositivo					1%
ISO a pagar por cada trimestre					9,250
ISO total por 4 trimestres					37,000
Total ISO del 2009					37,000

Fuente: elaboración propia

En este caso, la empresa X para calcular el Impuesto de Solidaridad a pagar durante el año 2009, toma como base sus registros al 31 de diciembre de 2008, siendo su base imponible la cuarta parte de los activos netos, por ser la mayor en relación con los ingresos brutos: por consiguiente, la cuarta parte de Q 3,700.000 es igual a Q 925,000, al aplicarle el tipo impositivo del uno por ciento (1%), resulta un impuesto trimestral de Q 9,250, multiplicado por los cuatro trimestres del año resulta un Impuesto de Solidaridad a pagar para el año 2009 de Q 37,000. (Se asume que no tiene inmuebles que le puedan causar impuestos sobre los mismos).

En el siguiente cuadro se puede ver cómo se comportan las utilidades durante los tres años posteriores al pago del Impuesto de Solidaridad, para que éste pueda ser acreditado al Impuesto Sobre la Renta durante esos mismos tres años:

	2010	%	2011	%	2012	%
Ingresos Brutos	1,000,000	100%	950,000	100%	900,000	100%
Costo de Ventas	720,000	72%	650,000	68%	615,000	68%
Margen Bruto	280,000	28%	300,000	32%	285,000	32%
Gastos de ventas y administrativos	250,000	25%	254,924	27%	250,400	28%
Renta Imponible y Margen Neto	30,000	3%	45,076	5%	34,600	4%
ISR 31% sobre renta imponible	31%		31%		31%	
ISR a pagar	9,300		13,974		10,726	
Acreditación ISO pagado en 2009	-9,300		-13,974		-10,726	
ISO pagado en 2009 Q 37,000						
Saldo de ISO para siguiente año	27,700		13,726		3,000	

Fuente: elaboración propia

Se puede ver que la empresa seguirá pagando el Impuesto de Solidaridad durante los años de 2010, 2011 y 2012, toda vez que su margen bruto está por arriba del 4% requerido por la ley, como lo muestra el cuadro, mantiene un promedio de 31% para los tres años; pero sus ganancias reales durante esos mismos tres años resultan generando un margen neto promedio de 4%, las cuales, pagarán un Impuesto Sobre la Renta bastante bajo, el cual no resulta siendo suficiente para compensar el total del Impuesto de Solidaridad pagado durante el 2009.

En el cuadro anterior se muestra que en el 2010 (año 1 para acreditar el Impuesto de Solidaridad pagado en 2009) las utilidades de la empresa generaron un Impuesto Sobre la Renta de Q 9,300, entonces de los Q 37,000 de Impuesto de Solidaridad pagado en 2009 se le acreditan Q 9,300, quedando un saldo de Impuesto de Solidaridad para el 2011 de Q 27,700; luego en 2011 (año 2 para seguir acreditando el Impuesto de Solidaridad pagado en 2009) la empresa generó un Impuesto Sobre la Renta de Q 13,974, entonces del saldo de Impuesto de Solidaridad de Q

27,700 se le acreditan esos Q 13,974, resultando un saldo de Impuesto de Solidaridad para el 2012 de Q 13,726; luego en 2012 (año 3 y último para acreditar Impuesto de Solidaridad pagado en 2009) se genera un Impuesto Sobre la Renta de Q 10,726, entonces del saldo de Impuesto de Solidaridad de Q13,726 se le acreditan los Q 10,726, resultando un remanente no compensado de Impuesto de Solidaridad de Q 3,000.

Siguiendo el ejemplo de nuestro caso hipotético, de acuerdo a lo que regula el último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, ese remanente, saldo o diferencia de Impuesto de Solidaridad por Q 3,000 que no se logró acreditar o compensar con el Impuesto Sobre la Renta, porque la empresa no fue capaz de generar suficientes utilidades durante los tres años, no obstante tener un margen bruto mayor al cuatro por ciento (4%), es considerado gasto deducible del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años; es decir, en el mismo año 2012 se debe afectar los resultados registrando en la contabilidad del contribuyente esos Q 3,000 como gasto, también se le llama pérdida, lo que significa que en lugar de tener la empresa en 2012 una utilidad real de Q 34,600 producto de su lícita actividad mercantil, con este gasto forzado que nada tiene que ver con la fuente productora de rentas gravadas, la nueva utilidad se reduciría a Q 31,600.

En esta parte del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad es que radica precisamente la confiscación de bienes por parte del fisco al contribuyente, es aquí donde se violan, disminuyen y restringen los derechos del contribuyente garantizados en la Constitución Política de la República, puesto que si éste no logra acreditar en tres años la totalidad del Impuesto de Solidaridad que pagó anticipadamente a cuenta del Impuesto Sobre la Renta por la generación de futuras utilidades, el Estado por medio de la ley lo priva de ese bien, de ese impuesto pagado anticipado y se lo adjudica sin ningún justiprecio, ese remanente de impuesto debería seguir siendo parte de su patrimonio figurando en su activo hasta su total agotamiento, es decir, hasta que se acredite la totalidad sin tener un límite de tiempo; al deducirlo como gasto significa que el contribuyente pierde ese remanente de impuesto porque el Estado le confisca capital de su propiedad, por lo tanto disminuye su activo al convertir ese remanente de Impuesto de Solidaridad en gasto, consecuentemente, disminuyen sus utilidades de ese período fiscal provocando menoscabo en el patrimonio sin ningún justiprecio. Una conducta tal, es equivalente

a la confiscación de bienes que el artículo 41 de la Ley Fundamental proscribiera, resultando por ello violatorio de la garantía expresada en dicha norma.

Si bien es cierto, existe el beneficio de declararlo como gasto deducible, lo cual permite disminuir la base imponible, lo que significa pagar menos Impuesto Sobre la Renta en ese período, sin embargo, no es un beneficio neto del saldo pendiente de acreditar, pues el efecto del beneficio de tal deducción en la situación financiera del contribuyente es menor en relación al efecto de una acreditación directa, en consecuencia, se materializa la confiscación del patrimonio del contribuyente.

Como ya se mencionó, el contribuyente seguirá pagando Impuesto de Solidaridad debido a que su margen bruto es superior al cuatro por ciento (4%) establecido en la ley, pero su situación se complica, ya que si seguimos analizando el caso hipotético objeto de estudio, nos damos cuenta que el Impuesto de Solidaridad pagado en 2010 puede acreditarlo durante los años 2011, 2012 y 2013, sin embargo, durante los años 2011 y 2012 estuvo acreditando el saldo de lo pagado en 2009 y no logró acreditar nada de lo pagado en 2010 en esos años, lo cual implica que ya solo le queda un año para poderlo compensar, el 2013.

Significa lo anterior, que debe generar en 2013 una fuerte ganancia que le cause igualmente un fuerte Impuesto Sobre la Renta para poder acreditar ese Impuesto de Solidaridad pagado en 2010 en un solo año, de lo contrario, se le acumularán remanentes no acreditados y seguirá registrando en sus resultados como gasto deducible fuertes cantidades del impuesto no compensado con el Impuesto Sobre la Renta, y ello va en detrimento de su actividad mercantil porque se le disminuyen sus ganancias al convertirse ese Impuesto de Solidaridad en gasto que nada tuvo que ver con la generación de las rentas gravadas, con lo cual, se le causan agravios irreparables, porque se le impide o restringe ejercer la actividad que le da ingreso económico, configurándose de esa manera una confiscación de ingresos o ganancias de su propiedad legítimamente obtenidos en su actividad mercantil, la que debe presumirse lícita a menos que se pruebe previamente lo contrario. De esta manera, el Estado pretende disfrazar su ineficiencia en la fiscalización y recaudación mediante la creación de impuestos que le garanticen flujos de caja, generando a los contribuyentes créditos fiscales que solo tendrán derecho a utilizar durante tres años sin

considerar si su capacidad de generar rentas o impuestos contra los cuales acreditar es o no adecuada, de esa cuenta, se estaría configurando la confiscación de bienes, misma que está prohibida por el artículo 41 constitucional.

4.5 Vulneración de los derechos del contribuyente garantizados en la Constitución Política de la República

4.5.1 Artículo 39. Propiedad Privada.

El artículo 39 de la Constitución Política de la República garantiza el derecho de propiedad privada, el cual regula: *“Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecosö.*

Con respecto a este derecho la Corte de Constitucionalidad¹²² ha dicho: *“...Este derecho se garantiza en el artículo 39 de la Constitución Política de la República, como inherente a la persona humana. Sin embargo, no es propio de la vida en sociedad el ejercicio absoluto de este derecho. Tal afirmación encuentra también asidero en el principio que la misma Constitución recoge en el artículo 44, de que el interés social prevalece sobre el particular. Ello en armonía con el principio de dominio eminente del Estado sobre su territorio, según el cual, éste puede ejercer su actividad como ente soberano, para el logro de sus fines, con la amplitud que le permite la Ley fundamental del país. Tales principios se conforman con el contenido del artículo 40 constitucional, que faculta al Estado para expropiar la propiedad privada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público...ö*

El artículo constitucional citado, contiene tal protección, expresamente, en la parte que se refiere al *“uso y disfruteö* que se combina con otras garantías constitucionales, principalmente, la libertad de industria, comercio y trabajo, prohibición de confiscación y expropiación, previa indemnización.

¹²² Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 3, Expediente No. 97-86. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010.

Castillo González¹²³ refiere: en la perspectiva del texto constitucional, mejor que definir hay que entender en qué consiste el derecho de propiedad, cuando se refiere a la violación del derecho de propiedad, es conveniente saber qué tipo de propiedad se ha violado. El valor intrínseco de la propiedad, no surge de la posesión sino del posible uso y disfrute del bien, es decir, la ganancia lícita o dicho en otras palabras la renta que se produce. No se garantiza tanto la posibilidad de ser propietario sino la posibilidad de recibir algún beneficio de ese derecho, posibilidad que debe ser protegida por la ley, toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado de Guatemala, por medio de sus órganos Legislativo y Ejecutivo, debe crear las condiciones que faciliten el uso y disfrute, para que el propietario pueda alcanzar su progreso individual y vinculado al mismo, al desarrollo nacional; atendiendo al espíritu de esta norma, existe una presunción que nadie debe ser privado de su derecho de propiedad, excepto por evidente necesidad pública, por medio de expropiación, previa indemnización.

Con lo anteriormente dicho, queda demostrado que en la aplicación del último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se violenta de forma directa el derecho de propiedad privada de los contribuyentes, garantizado en el artículo 39 constitucional mediante la conducta del Estado de adjudicarse ese remanente de Impuesto de Solidaridad que el contribuyente pagó de forma anticipada a cuenta del Impuesto Sobre la Renta y que no logró acreditar a éste en tres años, porque implica que a la empresa afectada se le priva el disfrute de su propiedad y se le impide que pueda disponer libremente de sus bienes, específicamente de ese crédito fiscal que tenía a su favor y que era parte de su activo; porque el estado se apodera de él sin ningún justiprecio. El Estado le confisca, ingresos de su propiedad legítimamente obtenidos en su actividad mercantil, la que debe presumirse lícita a menos que se pruebe previamente lo contrario. Como quedó dicho, la propiedad privada, es un derecho que sólo puede limitarse e incluso expropiarse en atención al interés social que priva sobre el particular, siempre y cuando esa conducta implique tanto el previo y debido proceso como la obligada indemnización, que resultan imperativas por virtud de lo dispuesto en los artículos 12 y 40 de la Constitución.

¹²³ Castillo González, Jorge Mario. *Op. cit.*, Págs. 136-137.

4.5.2 Artículo 41. Protección al derecho de propiedad.

El artículo 41 de la Constitución Política de la República, respecto a la Protección al derecho de propiedad regula. "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".

Respecto al contenido de este artículo, la Corte de Constitucionalidad¹²⁴ se ha pronunciado: *"...Este artículo constitucional contiene diferentes fracciones, cuya inteligibilidad puede resultar de su sola lectura aislada, sin que sea necesario deducirlas de otras. La descomposición factorial del artículo daría el resultado siguiente a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación de bienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido..."* Como se puede ver del análisis de la Corte, este artículo contiene cuatro fracciones, uno de los cuales, el inciso b) resalta que se *prohíbe la confiscación de bienes*.

Por confiscación de bienes se entiende la adjudicación o apropiación que se hace el Estado de los bienes, o rentas de los particulares, es el acto de incautar o privar de las posesiones o bienes de las personas sin compensación alguna, pasando ellas al erario público. La confiscación se configura cuando el Estado viola el derecho de propiedad haciendo suyo por esa vía el patrimonio de los contribuyentes, escondiendo, de esta manera, una expropiación sin el reconocimiento del pago del justiprecio.

En la aplicación del último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se violenta de forma directa la protección al derecho de propiedad de los contribuyentes, garantizado en el artículo 41 constitucional, mediante la conducta del Estado de apropiarse indebidamente de ese remanente de Impuesto de Solidaridad que el contribuyente no logró acreditar al Impuesto Sobre la Renta en tres años. El Estado le confisca sin niungún justiprecio parte de su activo, específicamente de ese crédito fiscal que figuraba en su contabilidad como un derecho a su favor, le confisca ingresos de su propiedad legítimamente obtenidos en su actividad

¹²⁴ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 7, Expediente No. 164-87. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010.

mercantil, la que debe presumirse lícita a menos que se pruebe previamente lo contrario. Como ya se mencionó, la propiedad privada, es un derecho que sólo puede limitarse e incluso expropiarse en atención al interés social que priva sobre el particular, siempre y cuando esa conducta implique tanto el previo y debido proceso como la obligada indemnización, que resultan imperativas por virtud de lo dispuesto en los artículos 12 y 40 de la Constitución.

En adición a lo anterior, el artículo 21.2 del Pacto de San José de Costa Rica, agrega, que
“Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.”

4.5.3 Artículo 43. Libertad de industria comercio y trabajo.

El artículo 43 de la Constitución Política de la República, referente al derecho de Libertad de industria, comercio y trabajo, regula: “Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes”. La Corte de Constitucionalidad¹²⁵ al respecto de este derecho ha expresado: “...*El comercio, entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza, se encuentra especialmente reconocido y protegido por el artículo 43 de la Constitución Política de la República, el cual preceptúa que el mismo puede ejercerse libremente, salvo -reza la norma- las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Como puede apreciarse, este precepto formula una reserva en lo relativo a que sólo mediante leyes -dictadas por el Congreso de la República- puede restringirse la actividad de comercio...*”

Esta norma tiene implicaciones en materia tributaria, toda vez que el Estado por medio de la imposición de tributos no podría afectar a los ciudadanos al grado de impedirles el ejercicio de la industria, el comercio o el trabajo, por lo que este derecho es un garante del desarrollo económico de los habitantes de la nación.

¹²⁵ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 50, Expediente No. 444-98. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala 2010.

Por libertad de industria y comercio se entiende la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza; y libertad de trabajo¹²⁶, en el sentido que cada persona pueda seleccionar su actividad industrial, comercial o laboral y dedicarse a la misma libremente, entendiéndose que las limitaciones, deben ser por motivos sociales o de interés nacional. La libertad de trabajo es, la facultad de toda persona de ejercer cualquier actividad económica que le represente beneficios, dividendos o ingresos, sin más restricciones que cumpliendo los requisitos de capacidad, idoneidad y honradez. El derecho de trabajar, es la facultad de toda persona de elegir la actividad que le servirá de medio de subsistencia.

En la aplicación del último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se manifiesta una restricción al derecho de libertad de industria comercio y trabajo de los contribuyentes, garantizado en el artículo 43 constitucional, porque al no ser acreditable el Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento, convierte en un gasto o pérdida ese activo que el contribuyente tenía en su patrimonio, porque el Impuesto de Solidaridad es un pago anticipado, un derecho que se tiene para acreditarlo al Impuesto Sobre la Renta que generen sus utilidades futuras; con esa afectación de sus resultados por un gasto forzado que no tiene nada que ver con la fuente productora de rentas gravadas, disminuyen sus ganancias o utilidades sin ninguna compensación, lo cual, lo limita para seguir generando más riqueza, disminuye el capital de trabajo de las empresas, toda vez que su flujo de efectivo debe considerar el desembolso de esa misma cantidad de dinero que perdió, para el pago de impuestos o de cualquier otro gasto de su giro habitual, esto redundando en una manifiesta descapitalización de las empresas, sobre todo en momento de crisis económica como el actual.

También se ve conculcado este derecho con el precepto anteriormente mencionado, pues éste desestima y restringe el ejercicio de ese derecho al adjudicarse el Estado esa diferencia de Impuesto de Solidaridad no acreditado al impuesto sobre las utilidades del comerciante, provocándole en su actividad mercantil consecuencias económicas eventualmente desproporcionadas y confiscatorias. Como se mencionó, el derecho de libertad de industria,

¹²⁶ Castillo González, Jorge Mario. Op. cit., Págs. 149,151

comercio y trabajo sólo puede limitarse por motivos sociales o de interés nacional que impongan las leyes.

4.6 La posible inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad.

Dentro de los impuestos temporales que vimos en el capítulo III, hay uno cuya forma de acreditación al Impuesto Sobre la Renta era similar al Impuesto de Solidaridad, se trataba de la cuota anual de empresas y sociedades mercantiles, este se acreditaba al Impuesto Sobre la Renta en un solo año, es decir, en el mismo año en que se pagaba la cuota anual, se acreditaba al Impuesto Sobre la Renta y el remanente, o sea la diferencia entre el pago de la cuota anual y la acreditación al Impuesto Sobre la Renta por las utilidades de ese mismo año, no era devuelto por el fisco al contribuyente, es decir, esa diferencia el fisco se lo quedaba; esto estaba regulado en el artículo 15 del Decreto 61-94 del Congreso de la República que introdujo reformas al artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República; el cual, creó una cuota anual del uno y medio por ciento (1.5%) que debían pagar las empresas y sociedades mercantiles, domiciliadas en el país, sobre el activo neto, el cual, se determinaba restando del activo total las depreciaciones, amortizaciones y reservas acumuladas. La cuota se hacía efectiva en pagos trimestrales vencidos, iguales y consecutivos, dividiendo el valor de la cuota entre cuatro. El pago era acreditable al pago del Impuesto Sobre la Renta resultante de la liquidación definitiva anual o a los pagos trimestrales a cuenta de dicho impuesto, pero los excedentes que resultaban de dicha acreditación, no generaban derecho a devolución alguna.

El artículo citado fue impugnado de inconstitucionalidad general ante la Corte de Constitucionalidad según expediente 173-95; los argumentos puntuales de inconstitucionalidad denunciados fueron: **a)** la cuota anual le daba características de tributo sin cumplir con los requisitos que contiene el artículo 239 de la Constitución, de conformidad con el cual, el Congreso carece de facultades para crear cuotas de pago obligatorio, solamente puede crear impuestos, arbitrios y contribuciones especiales; **b)** devienen en confiscatorios el hecho de crear tributos sobre el capital del contribuyente y la no devolución por parte del fisco al contribuyente del excedente del impuesto no acreditado al Impuesto Sobre la Renta.

Dicho tribunal constitucional otorgó la suspensión provisional del referido artículo, por medio de resolución publicada el 6 de abril de 1995 en el Diario Oficial, en vista que las circunstancias lo consideraban aconsejable. Cuando la Corte de Constitucionalidad entró a conocer en definitiva el 15 de octubre de 1995 la inconstitucionalidad del artículo 15, éste ya había sido derogado expresamente por el artículo 14 del Decreto 32-95 del Congreso de la República emitido el 27 de abril de 1995.

En consecuencia, la Corte de Constitucionalidad¹²⁷ en el II considerando de la sentencia dijo: «Esta Corte, al hacer el estudio del caso determina que el Congreso de la República con fecha veintisiete de abril de mil novecientos noventa y cinco, emitió el Decreto número 32-95 que contiene la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias. Dicho Decreto reguló lo relativo al hecho generador, sujeto pasivo, base imponible, período de imposición, determinación del impuesto, tipo impositivo, los acreditamientos, excepciones, pago del impuesto, su administración y en el artículo 14 expresamente derogó el artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, reformado por el artículo 15 del Decreto 61-94 del Congreso; por consiguiente, siendo este último la norma impugnada la inconstitucionalidad planteada quedó sin materia. Por esa razón si bien la inconstitucionalidad era procedente, por haber sido derogado dicho artículo por el Congreso de la República, debe ser declarada sin lugar.»

Se puede apreciar en este caso de inconstitucionalidad general, la Corte, otorgó la suspensión provisional del artículo 15 del Decreto 61-94 del Congreso de la República porque las circunstancias lo consideraban aconsejable; pero, por estar derogado dicho artículo cuando se entró a conocer en definitiva la inconstitucionalidad, lamentablemente ya no fue posible conocer los argumentos de la Corte para sustentar la inconstitucionalidad, sino solamente se limitó a decir la Corte en la sentencia, que si bien la inconstitucionalidad era procedente, pero, por haber sido derogado el artículo 15, se declaraba sin lugar.

Como se mencionó arriba, según lo regulado en el artículo 15 del Decreto 61-94, el tiempo para la acreditación del impuesto de la cuota anual al Impuesto Sobre la Renta era de un año, el

¹²⁷ Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 38, Expediente No. 173-95. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala 2010.

remanente que no se lograba acreditar en ese mismo año, no generaba derecho a devolución o compensación alguna; el contribuyente perdía ese impuesto acreditable, esto significaba que el fisco se apropiaba indebidamente del patrimonio de los contribuyentes, es decir, los privaba de sus bienes e impedía la libre disposición de los mismos, se los adjudicaba sin ninguna compensación generando así la confiscación de bienes, por ello, la Corte consideró que era inconstitucional y decretó la suspensión provisional.

En el caso del Impuesto de Solidaridad, su acreditación al Impuesto Sobre la Renta es similar, aquí se tienen tres años, el remanente o diferencia que no se logra acreditar en esos tres años, es considerado un gasto deducible, es decir, ese valor o impuesto pagado por anticipado que figuraba a su favor en su activo, el contribuyente prácticamente lo pierde monetariamente, porque lo resta de sus utilidades para determinar su renta imponible; mencionamos en páginas anteriores que los gastos deducibles son los estrictamente indispensables para la realización de la actividad de la empresa, son los necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas; registrar como gasto ese remanente de Impuesto de Solidaridad en los resultados del contribuyente no tiene lógica contable, ese impuesto pagado era un activo que de la nada se convierte en gasto o pérdida, esto conlleva a que el Estado se apropia, se adjudica indebidamente ese activo que formaba parte del patrimonio del contribuyente, es decir lo priva de esos bienes y se los queda en su beneficio, con ese apoderamiento se configura una confiscación de bienes a favor del Estado, provocándole agravios irreparables a los contribuyentes; por la similitud de ambos casos en el acreditamiento del impuesto al Impuesto Sobre la Renta, el no acreditar el Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento total, constituye confiscación de bienes, por consiguiente es inconstitucional al entrar en una clara confrontación con lo que regula el artículo 41 constitucional que prohíbe la confiscación de bienes.

En resumen, el último párrafo del artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, es inconstitucional porque viola, disminuye y restringe los derechos y garantías constitucionales, contenidos en los artículos 39, 41, 43, de la Constitución Política de la República de Guatemala, porque el Estado se apropia, se adjudica indebidamente el patrimonio de los contribuyentes al no permitirles el acreditamiento del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta hasta su total agotamiento, lo cual les causa agravios irreparables.

Lo anterior debido a que priva el uso y disfrute de la propiedad, impide la libre disposición de los bienes, específicamente de ese crédito fiscal; confisca al contribuyente ingresos de su propiedad legítimamente obtenidos en su actividad mercantil, la que debe presumirse lícita a menos que se pruebe previamente lo contrario; convierte en un gasto o pérdida un activo que el contribuyente tenía en su patrimonio, disminuyendo sus ganancias o utilidades sin ninguna compensación, disminuye el capital de trabajo de las empresas, toda vez que su flujo de efectivo debe considerar el desembolso de esa misma cantidad de dinero que registró a resultados, es decir que perdió, para el pago de impuestos o de cualquier otro gasto de su giro habitual, esto redundaría en una manifiesta descapitalización de las empresas, sobre todo en momento de crisis económica como el actual.

Por tanto, ante la evidente contradicción analizada, se dan los elementos necesarios para declarar la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad.

Capítulo 5

Presentación, análisis y discusión de resultados

5.1 Presentación, análisis y discusión de resultados

El instrumento utilizado en el presente trabajo consistió en realizar un cuestionario con un total de 8 preguntas con respuestas abiertas y cerradas, se escogieron dos tipos de sujetos de estudio expertos en la rama tributaria, con el fin de conocer su criterio sobre el tema objeto de estudio. Se escogió por un lado a Abogados que tuvieran especialidad en Derecho Tributario y se tomó como muestra a ocho (8) profesionales. El segundo grupo estuvo compuesto por Contadores Públicos y Auditores, teniendo como muestra a diez (10) profesionales que tuvieran conocimientos sobre el tema. Para la muestra, tanto los abogados como auditores, se escogió 50% asesores legales de la Administración Tributaria y 50 % asesores de empresas contribuyentes en general.

La finalidad de escoger a dos grupos de profesionales fue porque por un lado los abogados son los profesionales expertos en el análisis e interpretación de la ley y por el otro los auditores son los profesionales expertos en el análisis e interpretación de los estados contables y financieros del contribuyente y la opinión de ambos profesionales sobre el mismo asunto no siempre es la misma, pero igualmente importante para soportar el presente trabajo, de esa cuenta, se separan también las respuestas.

Dicho cuestionario se realizó con el fin de comprobar y resolver la pregunta de investigación del presente trabajo, la cual consiste en determinar ¿porqué en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República existe inobservancia del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad?

En virtud de lo anterior se procede a analizar las distintas respuestas obtenidas de cada una de las interrogantes y el común denominador de las respuestas dadas, así como la frecuencia de las mismas.

Pregunta 1. El Artículo 41 de la Consitución Política de la República prohíbe la confiscación de bienes. ¿Considera que existe confiscación de bienes del contribuyente al adjudicarse el Estado

ese remanente de Impuesto de Solidaridad que no logró acreditar al Impuesto Sobre la Renta en los tres años que regula la ley? Porqué?

Código de Respuesta	Patrón de Respuesta	Frecuencia de Respuesta Abogado	Frecuencia de Respuesta Auditor
1	Sí. Contradice el artículo 243 constitucional, existe apoderamiento por parte del Estado de una porción del patrimonio de los contribuyentes sin la justa compensación; existe privación del goce y disfrute de la propiedad, la deducción disminuye la renta imponible, ya que afecta la base de cálculo, pero ésta no tiene los mismos efectos que una acreditación.	4	
2	Sí. De forma parcial, ya que con la deducibilidad, el contribuyente aprovecha solo el 31% y el Estado se queda con el 69%, matemáticamente la deducción no tiene los mismos efectos que una acreditación.	1	3
3	No. El contribuyente si no logra acreditar en 3 años el remanente, tiene el beneficio de declararlo como gasto deducible, lo cual rebaja su renta imponible, de esa forma, el Estado no se agencia de la propiedad o patrimonio del contribuyente, no hay privación de bienes.	3	6
4	No. El remanente que les queda a las empresas se debe a que constantemente reportan pérdidas y por eso no generan Impuesto Sobre la Renta que lo absorba, por lo cual deben de registrarlo como gasto para compensar el impuesto que no le han pagado al fisco.		1

El objetivo general de esta investigación es establecer la existencia de inobservancia del principio constitucional de no confiscatoriedad en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la República; al mismo tiempo, la pregunta de investigación que se planteó fue: ¿porqué en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República existe inobservancia del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad? Por lo cual, la pregunta que se realizó busca comprobar el objetivo general y dar respuesta a la pregunta de investigación.

Al respecto 5 abogados contestaron que SÍ se configura la confiscación de bienes, de los cuales 4 dijeron porque contradice el artículo 243 constitucional al existir apoderamiento por parte del Estado de una porción del patrimonio de los contribuyentes sin la justa compensación, por lo tanto existe privación del goce y disfrute de esa propiedad; si bien es cierto permite que ese remanente se deduzca como gasto, lo cual afecta la base de cálculo del Impuesto Sobre la Renta, es decir, disminuye la renta imponible y esta deducción es lo que el fisco considera como un beneficio para el contribuyente, lo cual no es cierto, porque ello no representa una justa compensación, ya que no es lo mismo tomar un gasto deducible que permite rebaja de la base imponible, que tomar una acreditación al 100%; el otro abogado respondió que se configura la confiscatoriedad de forma parcial, toda vez que con la deducibilidad, el contribuyente aprovecha solo el 31% y el Estado se queda con el 69%, porque matemáticamente la deducción no tiene los mismos efectos que el acreditamiento; por otra parte 3 abogados contestaron que NO existe confiscación o privación de bienes porque el contribuyente si no logra acreditar el impuesto en 3 años goza del beneficio que la ley le otorga de declarar el remanente como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta.

Por su parte 3 auditores respondieron que SÍ existe confiscación de bienes de forma parcial, toda vez, que el Estado se adjudica una parte del capital del contribuyente, puesto que al considerarlo como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta únicamente se recupera un 31% y el Estado se queda con un 69% del remanente, porque matemáticamente la deducción no tiene los mismos efectos que el acreditamiento; mientras que 7 auditores respondieron que NO existe confiscación de bienes, de los cuales 6 dijeron porque el Estado no se apodera del patrimonio del contribuyente, sino que le da la oportunidad al contribuyente para que ese remanente lo considere como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta y esto le rebaja su renta imponible, lo cual significa que paga menos Impuesto Sobre la Renta. El otro auditor dijo que no hay confiscación porque ese remanente que le queda al contribuyente se debe a que constantemente las empresas reportan pérdidas y por eso no generan Impuesto Sobre la Renta capaz de absolverlo, por lo que ese remanente deben de registrarlo como gasto para compensar lo que no le han pagado al fisco.

Estas respuestas permiten establecer que para la mayoría de abogados consultados considerar como gasto deducible el remanente de Impuesto de Solidaridad configura una confiscación de

bienes del contribuyente; en tanto que para la mayoría de auditores no se configura tal situación. Los resultados totales¹²⁸ de las opiniones de ambos profesionales son: SÍ existe confiscación de bienes 8; NO existe confiscación de bienes 10.

Pregunta 2. El Artículo 243 de la Consitución Política de la República regula que se prohíben los tributos confiscatorios. ¿Considera que existe violación al principio de no confiscatoriedad de los tributos en cuanto a que el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado al Impuesto Sobre la Renta en los tres años, se vuelve gasto deducible? Por qué?

Código de Respuesta	Patrón de Respuesta	Frecuencia de Respuesta Abogado	Frecuencia de Respuesta Auditor
1	Sí. El Estado se apropia del capital, priva el disfrute de los bienes, misma respuesta anterior, los artículos 41 y 243 constitucionales se relacionan El Estado acaba con el derecho de propiedad del contribuyente al disminuir su patrimonio e impide gozar de los frutos del mismo	4	
2	Sí. De forma parcial, se pierde el 69% del saldo acreditable, ver respuesta en pregunta 1,	1	3
3	No. No hay privación de bienes, lo puede declarar como gasto deducible, ver respuesta de pregunta 1	3	6
4	No. Similar la respuesta a la pregunta 1, es decir, el remanente les queda porque reportan pérdidas en lugar de ganancias y por eso no generan Impuesto Sobre la Renta que lo absorva.		1

Al igual que la pregunta anterior la presente se enfoca en determinar el objetivo general y resolver la pregunta de investigación.

En este caso 5 abogados consultados respondieron que SÍ existe violación al principio de no confiscatoriedad de los tributos y remitieron sus respuestas a la pregunta No. 1, pues consideran que los artículos constitucionales 41 y 243 segundo párrafo, se refieren a la figura de la no

¹²⁸ Ver gráfica número 1

confiscación de los tributos y ambos se complementan, argumentaron que a través de esa figura el Estado acaba con el derecho de propiedad del contribuyente al disminuir su patrimonio e impide gozar libremente del mismo, para uno de estos abogados existe violación al principio de no confiscatoriedad de los tributos de forma parcial, porque se pierde el 69% del saldo acreditable y se aprovecha el 31%; mientras que 3 abogados respondieron que NO existe violación al principio de no confiscatoriedad de los tributos, también sus respuestas las remitieron a la pregunta No. 1 con la cual mencionaron que el Estado no se apodera del patrimonio de los contribuyentes, ya que el remanente no acreditado permite que se declare como gasto deducible.

Por su parte 3 auditores respondieron que SÍ existe violación al principio de no confiscatoriedad de los tributos, sus respuestas la remitieron a la pregunta No. 1, es decir, de forma parcial porque el Estado se apodera del 69% del saldo que era acreditable y el contribuyente aprovecha solo el 31% con la deducción; mientras 7 auditores respondieron que NO existe violación al principio de no confiscatoriedad de los tributos y también sus respuestas las remitieron a la pregunta No. 1, queriendo decir con esto que no hay violación a tal principio, porque el Estado no se apodera de los bienes del contribuyente, sino al contrario, permite que se deduzca como gasto de la renta imponible.

Los resultados indican una correlación directa entre esta pregunta y la anterior, toda vez que, los artículos constitucionales 41 y 243 segundo párrafo, constituyen una garantía para el contribuyente que protegen el derecho de propiedad, el cual, por la vía de creación de tributos el Estado no se lo puede apropiar, ambos artículos constituyen una limitación concreta que debe acogerse en los respectivos textos de las leyes tributarias específicas; en cuanto a las respuestas, para la mayoría de abogados se viola el principio de no confiscatoriedad; en tanto que para la mayoría de auditores no existe tal violación. Para esta pregunta los resultados totales¹²⁹ de las opiniones de ambos profesionales son: SÍ hay violación al principio de no confiscatoriedad 8; NO hay violación al principio de no confiscatoriedad 10.

Pregunta 3. ¿Por qué cree que la Constitución Política de la República en el artículo 243 no establece un parámetro para medir la confiscatoriedad de los tributos en Guatemala?

¹²⁹ Ver gráfica número 2

Código de Respuesta	Patrón de Respuesta	Frecuencia de Respuesta Abogado	Frecuencia de Respuesta Auditor
1	La Constitución es un cuerpo normativo de carácter general y no puede establecer situaciones específicas, ese tema lo podrían regular leyes tributarias ordinarias.	3	1
2	La determinación de la confiscatoriedad depende necesariamente de la situación fáctica de cada contribuyente y de cada tributo en particular.	2	
3	Eso es lo que debe de desarrollar la interpretación del juzgador, esa es su obligación, ya que si existiera un parámetro o medida no fuera necesario su interpretación sino solo su aplicación.	1	
4	Es un principio constitucional que da sentido al principio de legalidad y que se relaciona con la capacidad contributiva del contribuyente y no es susceptible de medirse, toda vez que es imposible marcar un límite o monto general que aplique a todos los contribuyentes por igual.	2	7
5	Para no dañar los intereses del Estado		2

Se puede apreciar que para 3 abogados y 1 auditor consultados creen que la Constitución es un cuerpo normativo de carácter general y no puede establecer situaciones tan específicas como esa, en todo caso, ese tema lo podrían regular leyes tributarias ordinarias; 2 abogados dijeron que la determinación de la confiscatoriedad depende necesariamente de la situación fáctica de cada contribuyente y de cada tributo en particular; 1 abogado respondió que eso lo debe de desarrollar la interpretación del juzgador, esa es su obligación, ya que si existiera un parámetro o medida no fuera necesario su interpretación sino solo su aplicación; en tanto que 2 abogados y 7 auditores refirieron que la no confiscatoriedad es un principio constitucional que da sentido al principio de legalidad y que se relaciona con la capacidad contributiva del contribuyente y no es susceptible de medirse, toda vez que es imposible de marcar un límite o monto general que aplique a todos los contribuyentes por igual; 2 auditores respondieron para no dañar los intereses del Estado.

En atención a las respuestas anteriores se puede establecer que la mayoría de profesionales consultados tiene un criterio acertado del porqué la Constitución Política de la República no establece parámetros para medir la confiscatoriedad de los tributos en Guatemala; resaltando que la Constitución es un cuerpo normativo de carácter general, ese tema lo podrían regular leyes tributarias ordinarias, la determinación de la confiscatoriedad depende necesariamente de la situación fáctica de cada contribuyente y de cada tributo en particular.

Pregunta 4. Con respecto a la acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta; ¿considera que debe haber límite de tiempo para su acreditación? Porqué?

Código de Respuesta	Patrón de Respuesta	Frecuencia de Respuesta Abogado	Frecuencia de Respuesta Auditor
1	No. El espíritu de la ley es de ser acreditable al Impuesto Sobre la Renta por lo que el límite debe ser el monto del Impuesto de Solidaridad pagado, es decir hasta su agotamiento total, el límite en el tiempo viola el principio de no confiscatoriedad.	5	7
2	Sí. Se busca incrementar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta para que el Estado pueda cumplir sus fines y que los contribuyentes declaren sus verdaderos ingresos.	3	
3	Sí. Caso contrario existiría acumulación constante de saldos y provocaría descontrol, lo cual lo haría inoperante, proporciona certeza jurídica, evita que el Estado se descapitalice.		3

Los resultados obtenidos son: 5 abogados y 7 auditores dijeron que NO debe haber límite de tiempo en la acreditación del impuesto; el espíritu de la ley es de ser acreditable al Impuesto Sobre la Renta por lo que el único límite debe ser el monto del Impuesto de Solidaridad pagado, es decir hasta su agotamiento; el límite en el tiempo viola el principio de no confiscatoriedad; mientras que 3 abogados son del criterio que SÍ debe haber límite de tiempo en la acreditación y están bien los 3 años, porque lo que se busca es incrementar la recaudación del Impuesto Sobre la Renta para que el Estado pueda contar con recursos que le permitan cumplir con sus fines que le asigna la Constitución y que los contribuyentes declaren correctamente sus verdaderos ingresos;

en tanto que 3 auditores respondieron también que SÍ debe existir límite de tiempo en la acreditación, de lo contrario se estaría en una constante acumulación de saldos que provocaría un descontrol de los mismos, esto haría que el impuesto resultara inoperante, a la vez que con ese parámetro temporal para el acreditamiento proporciona certeza jurídica y evita que el Estado se descapitalice.

La respuesta predominante en esta pregunta fue que para la mayoría de profesionales consultados no debe existir límite de tiempo para la acreditación del impuesto, el único límite debe ser el monto pagado; el límite en el tiempo para la acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta viola el principio de no confiscatoriedad. Las respuestas anteriores ayudan a responder la pregunta de investigación de este trabajo. Los resultados totales¹³⁰ son: SÍ debe existir límite 6: NO debe existir límite 12.

Pregunta 5. ¿De qué manera cree que les afecta a los contribuyentes registrar como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado?

Código de Respuesta	Patrón de Respuesta	Frecuencia de Respuesta Abogado	Frecuencia de Respuesta Auditor
1	Al restar la renta imponible, matemáticamente los beneficios cuantitativos, son menores en la deducción que en la acreditación; adicionalmente se le disminuyen sus ganancias y de manera negativa influye en sus finanzas porque no goza de esa propiedad, lo cual, configura confiscatoriedad.	4	
2	Si bien es cierto, disminuye la base imponible del Impuesto Sobre la Renta, pero, financiera y fiscalmente se configura la doble tributación	1	
3	Lejos de causarles perjuicio, les favorece en el sentido que si no logran acreditarlo, tienen el beneficio que la ley les otorga de declararlo como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta, lo cual le rebaja su renta imponible y ello provoca que paguen menos impuesto.	3	

¹³⁰ Ver gráfica número 3

4	Reducción de las utilidades en un 69% del valor registrado como gasto, solo aprovecha el 31% con la deducción ya que ésta rebaja la renta imponible, pero ello no compensa el efecto porque la deducibilidad y la acreditación tienen diferentes efectos en la contabilidad del contribuyente.		6
5	Al perder ese remanente le resta flujo de efectivo al contribuyente ya no lo puede usar como pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta		4

La presente interrogante se realizó para determinar uno de los objetivos específicos de la investigación, el cual consiste en comprobar la existencia de violación al derecho de propiedad privada, protección al derecho de propiedad, y de libertad de industria, comercio y trabajo, del contribuyente.

Al respecto 4 abogados respondieron que al restar la renta imponible, matemáticamente los beneficios cuantitativos en la deducción son menores que en la acreditación; adicionalmente se le disminuyen sus ganancias y de manera negativa influye en sus finanzas porque no goza de esa propiedad, lo cual, configura confiscatoriedad; 1 abogado por su parte dijo que si bien es cierto, disminuye la base imponible del Impuesto Sobre la Renta, pero, financiera y fiscalmente se configura la doble tributación; en tanto que 3 abogados opinaron que lejos de causarles perjuicio, les favorece en el sentido que si no logran acreditarlo, tienen el beneficio que la ley les otorga de declararlo como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta, lo cual le rebaja su renta imponible y ello provoca que paguen menos Impuesto Sobre la Renta.

Por otro lado, 6 auditores consideran que existe reducción de las utilidades en un 69% del valor registrado como gasto, puesto que solo se aprovecha el 31% con la deducción ya que ésta rebaja la renta imponible, pero ello no compensa el efecto porque la deducibilidad y la acreditación tienen diferentes efectos en la contabilidad del contribuyente; mientras que 4 auditores respondieron que al perder ese remanente le resta flujo de efectivo al contribuyente porque ya no lo puede usar como pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta.

Como se puede ver de los resultados obtenidos, de una u otra manera, en opinión de la mayoría de profesionales consultados no se respetan los derechos de propiedad privada, y de libertad de industria, comercio y trabajo del contribuyente, porque se le disminuyen sus ganancias, le resta flujos de efectivo para futuros pagos y esto le afecta negativamene en sus finanzas cuando ese remanente de Impuesto de Solidaridad se convierte en gasto.

Pregunta 6. ¿Considera necesaria alguna reforma en cuanto a la acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta, regulada en la literal a) y el último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad en el sentido que no debe haber límite de tiempo para la acreditación? Porqué?

Código de Respuesta	Patrón de Respuesta	Frecuencia de Respuesta Abogado	Frecuencia de Respuesta Auditor
1	Sí. Porque el único límite debe ser hasta el agotamiento del monto pagado y por la presunta violación al principio de no confiscatoriedad que produce la limitante del tiempo para la acreditación.	5	7
2	No. Ello afectaría negativamente en la recaudación de los tributos, lo cual va en detrimento de la inversión social.	3	
3	No. Provocaría una acumulación constante de remanentes y a la vez un descontrol de los mismos y se perdería la certeza jurídica.		3

En este caso 5 abogados y 7 auditores consultados respondieron que SÍ es necesaria una reforma a la citada norma en el sentido que el único límite debe ser hasta el agotamiento del monto pagado y por la presunta violación al principio de no confiscatoriedad que produce la limitante del tiempo para la acreditación; 3 abogados respondieron que NO se debe reformar la norma, ello afectaría negativamente en la recaudación de los tributos, lo cual va en detrimento de la inversión estatal; en tanto que 3 auditores también dijeron que NO es necesaria la reforma de la norma indicada, porque sin límite de tiempo provocaría una acumulación constante de los remanentes o saldos y a la vez un descontrol de los mismos y se perdería la certeza jurídica.

La respuesta que predominó en esta pregunta fue que la mayoría de profesionales consultados propugna por una reforma a la citada norma, en el sentido que no exista límite de tiempo en la acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta y que dicha acreditación se aplique hasta agotar el saldo, porque limitarla en el tiempo configura confiscatoriedad, dichas respuestas están directamente relacionadas con las de la pregunta 4 y ayudan a responder la pregunta de investigación. Las respuestas totales¹³¹ fueron: SÍ considera necesaria una reforma 12; NO considera necesaria una reforma 6.

Pregunta 7. Al perder el contribuyente ese remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado y que formaba parte de su patrimonio; ¿considera que se violentan sus derechos garantizados en la Constitución Política de la República? En caso afirmativo, Cuales?

Código de Respuesta	Patrón de Respuesta	Frecuencia de Respuesta Abogado	Frecuencia de Respuesta Auditor
1	Sí. Se violentan los siguientes derechos: artículo 2, seguridad jurídica; artículo 4, igualdad; artículo 39 propiedad privada; artículo 41, protección al derecho de propiedad; artículo 243 segundo párrafo, no confiscatoriedad, los auditores agregaron el artículo 12, derecho de defensa y artículo 243, principio de capacidad de pago.	5	5
2	No. No se violenta ningún derecho del contribuyente garantizado en la Constitución,	3	5

La presente pregunta al igual que la número 5 se realizó para determinar uno de los objetivos específicos de la investigación, el cual consiste en comprobar la existencia de violación al derecho de propiedad privada, protección al derecho de propiedad, y de libertad de industria, comercio y trabajo, del contribuyente.

Sobre esta interrogante 5 abogados y 5 auditores respondieron que SÍ se violentan los derechos del contribuyente garantizados en la Constitución, entre ellos están: artículo 2, Seguridad jurídica; artículo 4, Igualdad; artículo 39 Propiedad privada; artículo 41, Protección al derecho de

¹³¹ Ver gráfica número 4

propiedad; artículo 243 segundo párrafo, Prohibición de tributos confiscatorios; en tanto que para 3 abogados y 5 auditores NO se violenta ningún derecho de los contribuyentes garantizado en la Constitución.

Las anteriores respuestas permiten establecer que la mayoría de los consultados considera que se violentan derechos del contribuyente garantizados en la Constitución Política de la República, siendo predominantes el derecho de propiedad, protección al derecho de propiedad y prohibición de tributos confiscatorios, con lo cual, se cumple el objetivo específico planteado en la presente investigación. Las respuestas totales¹³² indican: SÍ se violentan derechos del contribuyente 10; NO se violentan derechos del contribuyente 8.

Pregunta 8. ¿Considera que el artículo 11, último párrafo de la Ley del Impuesto de Solidaridad es inconstitucional? Porqué?

Código de Respuesta	Patrón de Respuesta	Frecuencia de Respuesta Abogado	Frecuencia de Respuesta Auditor
1	Sí. La naturaleza del impuesto es de ser acreditable al Impuesto sobre la Renta; el solo hecho de limitar el tiempo para la acreditación viola los siguientes derechos: artículo 2, Seguridad jurídica; artículo 4, Igualdad; artículo 39 Propiedad privada; artículo 41, Protección al derecho de propiedad; artículo 243 segundo párrafo, Prohibición de tributos confiscatorios	5	5
2	No. No viola ningún derecho ni principio constitucional del contribuyente, no hay confiscación porque la ley permite declarar el remanente como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta.	3	4
3	No. No viola principio de capacidad de pago, el impuesto lo pagan los contribuyentes que obtienen margen bruto superior al 4%, el contribuyente presenta costos demasiado elevados para no pagar Impuesto Sobre la Renta, por eso se le acumula el saldo pero igual tiene el beneficio de declararlo como gasto deducible.		1

¹³² Ver gráfica número 5

Otro de los objetivos específicos es determinar la posible inconstitucionalidad en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, por lo cual, en función de ello se realizó la presente interrogante.

Los consultados fueron recurrentes con sus opiniones, al respecto 5 abogados y 5 auditores respondieron que SÍ es inconstitucional el referido artículo, porque la naturaleza del impuesto es de ser acreditable al Impuesto Sobre la Renta y el solo hecho de limitar el tiempo en la acreditación viola derechos del contribuyente garantizados en la Constitución Política de la República, los mismos son: artículo 2, Seguridad jurídica; artículo 4, Igualdad; artículo 39 Propiedad privada; artículo 41, Protección al derecho de propiedad; artículo 243 segundo párrafo, Prohibición de tributos confiscatorios; mientras que para 3 abogados y 5 auditores sus respuestas fueron que NO es inconstitucional dicha norma porque no viola ningún derecho constitucional alguno. Uno de los auditores dijo que el Impuesto de Solidaridad no es inconstitucional porque no viola el principio de capacidad de pago, porque el impuesto lo pagan los contribuyentes que obtengan un margen bruto superior al 4%; lo que pasa es que en la actualidad el contribuyente presenta costos demasiado elevados para no pagar Impuesto Sobre la Renta y por eso le queda el remanente, pero para eso cuenta con el beneficio de la ley para considerarlo como gasto deducible.

Dichas respuestas dan cumplimiento al objetivo específico planteado, toda vez que las mismas permiten establecer que la mayoría de profesionales considera que la norma citada es inconstitucional por atentar fundamentalmente contra el derecho de propiedad del contribuyente. Estas respuestas están directamente relacionadas con las respuestas de la pregunta 7. Los resultados totales¹³³ dicen: SÍ es inconstitucional 10; NO es inconstitucional 8.

En base a la parte teórica/doctrinaria, conceptos legales, análisis y estudio del instrumento de investigación utilizado, se puede contestar la pregunta de investigación que se planteó para el presente trabajo, la cual consiste en determinar ¿porqué en el artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República existe inobservancia del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad? Siendo la respuesta: en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República existe

¹³³ Ver gráfica número 6

inobservancia del principio constitucional tributario de no confiscatoriedad porque contradice el artículo 243 constitucional al existir apoderamiento por parte del Estado de una porción del patrimonio de los contribuyentes sin la justa compensación, por lo cual, existe privación del goce y disfrute de esa propiedad; la deducción como gasto deducible no representa una justa compensación, ya que no es lo mismo tomar un gasto deducible que permite rebaja de la base imponible, que tomar una acreditación al 100%; a través de esa figura el Estado acaba con el derecho de propiedad del contribuyente al disminuir su patrimonio e impide gozar libremente del mismo.

Si el contribuyente no logra acreditar en tres años la totalidad del Impuesto de Solidaridad que pagó anticipadamente a cuenta del Impuesto Sobre la Renta por la generación de futuras utilidades, el Estado lo priva de ese bien, de ese crédito fiscal, de ese impuesto pagado por anticipado y se lo adjudica sin ningún justiprecio; ese remanente o saldo que era parte de su patrimonio que figuraba en su activo, al deducirlo como gasto significa que el contribuyente pierde ese remanente de impuesto porque el Estado le confisca capital de su propiedad, por lo tanto disminuye su activo al convertir ese remanente de Impuesto de Solidaridad en gasto, consecuentemente, disminuyen sus utilidades de ese período fiscal provocando menoscabo en el patrimonio sin ningún justiprecio. Una conducta tal, es equivalente a la confiscatoriedad de tributos, resultando violatorio de la garantía expresada en los artículos 41 y 243 de la Ley Fundamental.

Al respecto, el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que *Se prohíben los tributos confiscatorios*; a la vez, el artículo 41 del referido cuerpo legal determina *Se prohíbe la confiscación bienes y la imposición de multas confiscatorias*.

Existe una correlación directa entre los artículos constitucionales 41 y 243 segundo párrafo, toda vez que constituyen una garantía para el contribuyente que persigue proteger el derecho de propiedad, el cual, por la vía de creación de tributos el Estado no lo puede despojar, ambos artículos constituyen una limitación concreta que debe acogerse en los respectivos textos de las leyes tributarias específicas.

Tal como se mencionó en el capítulo IV de este trabajo de tesis, la ley grava a los contribuyentes que tengan un margen bruto mayor del 4%, pero ese margen bruto tal y como está definido por la ley, no es un buen indicador de generación de utilidades, no es representativo de rentabilidad porque excluye para el cálculo de dicho margen bruto, los gastos de ventas y los gastos administrativos en que incurre el contribuyente, lo cual, no permite a éste deducir los gastos necesarios para generar la renta que provoca el pago del impuesto. Es decir, el hecho que efectivamente se obtenga el margen bruto que regula la ley (4%), no determina necesariamente la capacidad del contribuyente de generar ganancias suficientes y consecuentemente Impuesto Sobre la Renta que permita absorber en los 3 años el Impuesto de Solidaridad pagado, por consiguiente, se le acumulan constantemente remanentes no acreditados, los cuales, el fisco se los apropia sin compensación alguna, esto significa que el contribuyente seguirá registrando en su contabilidad como gasto y pérdida a la vez, esas cantidades del impuesto no compensado con el Impuesto Sobre la Renta, y ello va en detrimento de su actividad mercantil porque se le disminuyen sus ganancias, con lo cual, se le causan agravios irreparables, ello le causa reducción en su patrimonio, lo que redundará en una manifiesta descapitalización afectando directamente su derecho de propiedad, por lo que a todas luces el impuesto pagado no compensado se convierte en un impuesto confiscatorio.

El espíritu de la ley del Impuesto de Solidaridad es la de ser un impuesto acreditable al Impuesto Sobre la Renta, por lo que el único límite debe ser el monto del Impuesto de Solidaridad pagado, es decir, hasta su agotamiento total no importando la cantidad de años; no debe existir límite de tiempo para la acreditación del impuesto, limitar el tiempo a 3 años para la acreditación del impuesto viola el principio de no confiscatoriedad. Es necesario que se lleve a cabo por el órgano competente una reforma a la literal a) y el último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad en el sentido que no se limite el tiempo para la acreditación del impuesto, lo cual, dará la oportunidad a los contribuyentes para que compensen la totalidad del impuesto pagado con el Impuesto Sobre la Renta que real y efectivamente generaron sus ganancias producto de su actividad mercantil y así evitar que el Estado por la vía de los tributos irrespete el derecho de propiedad.

Cuando el contribuyente pierde ese remanente de Impuesto de Solidaridad no compensado con el Impuesto Sobre la Renta, el cual formaba parte de su patrimonio, se violentan sus derechos garantizados en la Constitución Política de la República de Guatemala, entre ellos, el derecho de propiedad, al respecto el artículo 39 constitucional sobre el derecho de propiedad privada regula: Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.

El artículo constitucional citado, contiene tal protección, expresamente, en la parte que se refiere al uso y disfrute que se combina con otras garantías constitucionales, principalmente, la libertad de industria, comercio y trabajo, prohibición de confiscación y expropiación, previa indemnización.

Queda demostrado que en la aplicación del último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se violenta de forma directa el derecho de propiedad privada de los contribuyentes, garantizado en el artículo 39 constitucional mediante la conducta del Estado de adjudicarse ese remanente de Impuesto de Solidaridad que el contribuyente pagó de forma anticipada a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, pero que por no producir suficientes ganancias, no pudo generar Impuesto Sobre la Renta para compensarlo en 3 años, esto implica que a la empresa afectada se le priva el disfrute de su propiedad y se le impide que pueda disponer libremente de sus bienes, específicamente de ese crédito fiscal que tenía a su favor y que era parte de su activo; porque el estado se apodera de él sin ningún justiprecio. La propiedad privada, es un derecho que sólo puede limitarse e incluso expropiarse en atención al interés social que priva sobre el particular, siempre y cuando esa conducta implique tanto el previo y debido proceso como la obligada indemnización, que resultan imperativas por virtud de lo dispuesto en los artículos 12 y 40 de la Constitución.

El Estado de Guatemala, por medio de sus órganos Legislativo y Ejecutivo, debe crear las condiciones que faciliten el uso y disfrute, para que el propietario pueda alcanzar su progreso

individual y vinculado al mismo, del desarrollo nacional; atendiendo al espíritu de esta norma, existe una presunción que nadie debe ser privado de su derecho de propiedad, excepto por evidente necesidad pública, por medio de expropiación, previa indemnización.

Otro de los derechos del contribuyente que se transgrede es lo relativo a la Protección al derecho de propiedad, garantizado en el artículo 41 de la Constitución Política de la República, el cual regula. "Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias".

Por confiscación de bienes se entiende la adjudicación o apropiación que se hace el Estado de los bienes, o rentas de los particulares, es el acto de incautar o privar de los bienes de las personas sin compensación alguna, pasando ellas al erario público. La confiscación se configura cuando el Estado viola el derecho de propiedad haciendo suyo por esa vía el patrimonio de los contribuyentes, escondiendo, de esta manera, una expropiación sin el reconocimiento del pago del justiprecio.

En la aplicación del último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se violenta de forma directa la protección al derecho de propiedad de los contribuyentes, garantizado en el artículo 41 constitucional, mediante la conducta del Estado de apropiarse indebidamente de ese remanente de Impuesto de Solidaridad que el contribuyente no pudo acreditar al Impuesto Sobre la Renta en 3 años. El Estado le confisca sin niungún justiprecio parte de su activo, específicamente de ese crédito fiscal que figuraba en su contabilidad como un derecho a su favor, le confisca ingresos de su propiedad legítimamente obtenidos en su actividad mercantil, la que debe presumirse lícita a menos que se pruebe previamente lo contrario. Como ya se mencionó, la propiedad privada, es un derecho que sólo puede limitarse e incluso expropiarse en atención al interés social que priva sobre el particular, siempre y cuando esa conducta implique tanto el previo y debido proceso como la obligada indemnización, que resultan imperativas por virtud de lo dispuesto en los artículos 12 y 40 de la Constitución.

También se ve conculcado el derecho de Libertad de industria, comercio y trabajo garantizado en el artículo 43 de la Constitución Política de la República, el que regula: "Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes".

Esta norma tiene implicaciones en materia tributaria, toda vez que el Estado por medio de la imposición de tributos no podría afectar a los ciudadanos al grado de impedirles el ejercicio de la industria, el comercio o el trabajo, por lo que este derecho es una garantía del desarrollo económico de los habitantes de la nación.

Por libertad de industria y comercio se entiende la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona individual o jurídica, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza; y libertad de trabajo, en el sentido que cada persona pueda seleccionar su actividad industrial, comercial o laboral y dedicarse a la misma libremente; el derecho de trabajar, es la facultad de toda persona de elegir la actividad que le servirá de medio de subsistencia, entendiéndose que las limitaciones, deben ser por motivos sociales o de interés nacional.

En la aplicación del último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se manifiesta una restricción al derecho de libertad de industria comercio y trabajo de los contribuyentes, porque al no ser acreditable el Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento, convierte en un gasto y pérdida ese activo que el contribuyente tenía en su patrimonio, porque el Impuesto de Solidaridad es un pago anticipado, un derecho que se tiene para acreditarlo al Impuesto Sobre la Renta que generen sus utilidades futuras; con esa afectación de sus resultados por un gasto forzado que no tiene nada que ver con la fuente productora de rentas gravadas, disminuyen sus ganancias o utilidades sin ninguna compensación, lo cual, lo limita para seguir generando más riqueza, disminuye el capital de trabajo de las empresas, toda vez que su flujo de efectivo debe considerar el desembolso de esa misma cantidad de dinero que perdió, para el pago de impuestos o de cualquier otro gasto de su giro habitual, esto redundará en una manifiesta descapitalización de las empresas, sobre todo en momento de crisis económica como el actual.

Como ya se mencionó, la naturaleza del Impuesto de Solidaridad es de ser acreditable o compensable con el Impuesto Sobre la Renta, el simple hecho de limitar el tiempo para la acreditación, lo convierte en un impuesto confiscatorio, consecuentemente, viola los derechos de los contribuyentes garantizados en la Constitución Política de la República, al entrar en una clara

confrontación con los siguientes artículos: 39 Propiedad privada, 41 Protección al derecho de propiedad, 43 Libertad de industria, comercio y trabajo, 243 segundo párrafo Prohibición de tributos confiscatorios; por tanto, ante la evidente contradicción analizada, se dan los elementos necesarios para considerar la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad.

El Poder tributario, es la facultad que tiene el Estado de crear tributos y obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, facultad que le es otorgada por la Constitución exclusivamente al Organismo Legislativo. Esta potestad tributaria no es ilimitada, sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución, de tal manera que a quien se le otorga potestad tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo. El poder tributario, para ser legítimo tiene que ser ejercido respetando los derechos fundamentales de las personas, lo cual se garantiza mediante la incorporación de principios de observancia obligatoria; entre ellos: el principio de no confiscatoriedad.

Se considera que el principio de no confiscatoriedad defiende básicamente el derecho de propiedad de las personas, ya que por la vía de creación de tributos el Estado no puede apropiarse de los bienes de los contribuyentes. Este principio constituye uno de los límites más relevantes al Poder tributario del Estado, pues se relaciona directamente con la protección al derecho de propiedad, reconocido en los artículos 39 y 41 constitucionales.

El principio de no confiscatoriedad pretende que mediante la tributación no se hagan ilusorias las garantías constitucionales de la propiedad, de su libre uso y disposición, en tal sentido, la tributación por vía indirecta no puede hacer incierta la garantía constitucional referida anteriormente òse prohíben los tributos confiscatoriosö, entonces, se puede afirmar que los tributos confiscatorios son inconstitucionales en cuanto violan la garantía del derecho de propiedad garantizado en la Constitución Política de la República.

Conclusiones

1. Considerar como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado al Impuesto Sobre la Renta en los tres años regulado en el artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República Ley del Impuesto de Solidaridad, implica el apoderamiento por el Estado de los bienes del contribuyente sin la justa compensación, le confisca ingresos de su propiedad legítimamente obtenidos en su actividad mercantil, por lo mismo, configura la confiscatoriedad de tributos.
2. El beneficio que la ley otorga al contribuyente de declarar como gasto deducible el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado, permite disminuir la base imponible, lo que significa pagar menos Impuesto Sobre la Renta en ese período, sin embargo, no es un beneficio neto del saldo pendiente de acreditar, pues el efecto del beneficio de tal deducción en la situación financiera del contribuyente es menor en relación al efecto de una acreditación directa, en consecuencia, se materializa la confiscación del patrimonio del contribuyente.
3. Considerar como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado violenta de forma directa el derecho de propiedad privada de los contribuyentes, garantizado en los artículos 39 y 41 constitucionales, porque implica privar el goce y disfrute de su propiedad y se le impide que pueda disponer libremente de sus bienes, específicamente de ese crédito fiscal que tiene a su favor y que es parte de su activo.
4. Se manifiesta también una restricción al derecho de libertad de industria comercio y trabajo de los contribuyentes, garantizado en el artículo 43 constitucional, porque disminuyen sus ganancias o utilidades sin ninguna compensación, lo cual, lo limita para seguir generando más riqueza, disminuye el capital de trabajo de las empresas, esto redunda en una manifiesta descapitalización de las mismas, sobre todo en momento de crisis económica como el actual.

5. El espíritu del Impuesto de Solidaridad es la de ser acreditable al Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto, no debe existir límite de tiempo para su acreditación, este impuesto debe acreditarse hasta su agotamiento total, el único límite debe ser el monto efectivamente pagado, limitarlo en el tiempo configura confiscatoriedad. Por lo anterior, es necesaria una reforma de la norma citada en el sentido que no debe existir límite de tiempo para la acreditación.

6. Considerar como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado al Impuesto Sobre la Renta en los tres años regulado en el artículo 11 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República Ley del Impuesto de Solidaridad, es inconstitucional porque viola derechos del contribuyente garantizados en la Constitución Política de la República, dentro de los que podemos mencionar: artículo 39 Propiedad privada; artículo 41, Protección al derecho de propiedad; artículo 43, Libertad de industria comercio y trabajo; artículo 243 segundo párrafo, Prohibición de tributos confiscatorios.

Recomendaciones

1. Debe plantearse ante la Corte de Constitucionalidad por cualquier contribuyente afectado con el auxilio de tres abogados colegiados activos, una acción de inconstitucionalidad general parcial en contra del artículo 11 literal a) y el último párrafo del mismo, del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, para que sea declarado inconstitucional y por lo tanto, sea expulsado del ordenamiento jurídico, por estar en confrontación con los siguientes artículos constitucionales: artículo 39, Propiedad privada; artículo 41, Protección al derecho de propiedad; artículo 43, Libertad de industria comercio y trabajo; artículo 243 segundo párrafo, Prohibición de tributos confiscatorios.
2. Igualmente se recomienda al órgano competente para decretar, reformar y derogar las leyes, reformar el artículo 11 literal a) y el último párrafo del mismo del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, en el sentido que la acreditación del impuesto debe ser hasta su agotamiento sin que tenga límite de tiempo.
3. En las últimas dos décadas la creación de impuestos extraordinarios y temporales acreditables al Impuesto Sobre la Renta se ha convertido en una característica constante del sistema tributario guatemalteco; en el futuro para la creación de estos tributos, se sugiere al órgano que ostenta el poder tributario, no limitar el tiempo para la acreditación del impuesto, para no violentar ningún derecho constitucional del contribuyente.
4. El margen bruto del 4%, no es un indicador de rentabilidad que permita al contribuyente generar utilidades que a la vez generen Impuesto Sobre la Renta que pueda absorber el Impuesto de Solidaridad pagado; ese 4% debe ser margen neto, es decir, debe permitir al contribuyente deducir de sus ingresos brutos no solo el costo de ventas, sino también los gastos de ventas y administrativos, ello permitirá que no se le acumulen remanentes de Impuesto de Solidaridad que después tendría que registrar como gasto deducible, por lo que se recomienda al órgano competente reformar también los artículos 1 y 2 del Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad.

Referencias

1. Bibliográficas

- 1.1 Bravo Cucci, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario, Lima, Perú, Palestra Editores, 2003
- 1.2 Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Argentina, Editorial Heliasta, 2001, 15ª. Edición
- 1.3 Castillo González, Jorge Mario. Constitución Política de la República de Guatemala con comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad. Guatemala, Impresiones Gráficas, 2007, 6ª. Edición
- 1.4 Castillo González, Jorge Mario. Derecho Administrativo, Guatemala, Impresiones Gráficas, 2012
- 1.5 Calvo Nicolau, Enrique. Tratado ISR, Tomo I, México, Editorial Themis, 1999
- 1.6 Calvo Ortega, Rafael. Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Madrid España, Editorial Civitas, 2001, 5ª. Edición
- 1.7 De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. México, Editorial Porrúa, S.A., 1981
- 1.8 Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, México: Limusa, 1998
- 1.9 Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. México. Editorial MacGraww Hill, 1999
- 1.10 Fuentes Knight, Juan Alberto. Rendición de Cuentas. Guatemala, F&G Editores, 2011
- 1.11 García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas, Tomo I, Buenos Aires, Depalma, 1996
- 1.12 Giannini, A. D. Instituciones de Derecho Financiero, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957
- 1.13 Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen I. Buenos Aires, Editorial de Palma, 1999
- 1.14 Iglesias Ferrer, César. Derecho Tributario. Dogmática general de la tributación. Lima Perú, Gaceta Jurídica, 2000

- 1.15 Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo. Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot, 1982
- 1.16 Kuri de Mendoza, Silvia Lizette. Manual de Derecho Financiero, Proyecto de reforma judicial, República de El Salvador, Centro de Investigaciones y Capacitación, 1993
- 1.17 Martín, José María. Derecho tributario general. Argentina, Depalma, 1995, 2da. Edición
- 1.18 Martín, José María. Principios del Derecho Tributario Argentino. Argentina, Contabilidad Moderna, 1978
- 1.19 Medrano Cornejo, Humberto. Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano, Vol. 12, Lima, Perú, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987
- 1.20 Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Argentina, Editorial Heliasta, 2001, 28ª. Edición
- 1.21 Pérez De Ayala, José Luis. Curso de Derecho Tributario, Tomo I, Madrid, Edersa, 1978, 2da. Edición
- 1.22 Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. México, Editorial Harla, 1986, 2da. Edición
- 1.23 Spisso Rodolfo, Derecho Constitucional Tributario, Argentina, Depalma, 1991
- 1.24 Valdés Costa, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires, Depalma, 1992
- 1.25 Velásquez Calderón, Juan M. Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano. Lima, Perú. Editorial Grijley, 1997
- 1.26 Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tomo I, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1987

2. Normativas

- 2.1 Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala, 1985, Guatemala
- 2.2 Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario. Decreto número 6-91 y sus reformas, Guatemala

- 2.3 Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia 1991. Decreto Número 58-91, Guatemala.
- 2.4 Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 26-92, Guatemala.
- 2.5 Congreso de la República de Guatemala. Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República. Decreto Número 61-94, Guatemala.
- 2.6 Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Decreto número 32-95 y sus reformas, Guatemala.
- 2.7 Congresos de la República de Guatemala. Ley del Impuesto de Solidaridad Extraordinario y Temporal y de Emisión de Bonos del Tesoro de Emergencia Económica 1996. Decreto número 31-96. Guatemala.
- 2.8 Congreso de la República de Guatemala. Reformas a la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Decreto número 32-95 del Congreso de la República. Decreto Número 116-97, Guatemala.
- 2.9 Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, Decreto número 99-98 y sus reformas, Guatemala
- 2.10 Congreso de la República de Guatemala. Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas. Decreto número 80-2000, Guatemala.
- 2.11 Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización de Tarifas Impositivas, de ampliación y Regularización de Base Imponible de Algunos Impuestos. Decreto número 36-2001. Guatemala.
- 2.12 Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto número 19-2004 y sus reformas, Guatemala
- 2.13 Congreso de la República de Guatemala. Reformas al Decreto número 19-2004 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, IETAAP. Decreto número 69-2007. Guatemala.
- 2.14 Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto de Solidaridad. Decreto número 73-2008 y sus reformas, Guatemala.

- 2.15 Congreso de la República de Guatemala. Ley de Extinción de Dominio. Decreto número 55-2010, Guatemala.
- 2.16 Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria. Decreto número 10-2012, Guatemala.

3. Electrónicas

- 3.1 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 3, Expediente No. 97-86. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010.
- 3.2 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 7, Expediente No. 164-87. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010.
- 3.3 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 20, Expediente No. 364-90. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010.
- 3.4 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 21 Expedientes acumulados 42-91, 43-91, 52-91. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales. Guatemala, 2010
- 3.5 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 37, Expediente No. 167-95. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM Gacetas jurisprudenciales, Guatemala, 2010.
- 3.6 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gacetas 37 y 38, Expedientes 186-95 y 173-95. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala, 2010
- 3.7 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 38, Expediente No. 173-95. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala 2010.
- 3.8 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 40, Expediente No. 533-95. Corte de Constitucionalidad, CD ó ROM Gacetas jurisprudenciales, Guatemala, 2010

- 3.9 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 47, Expediente No. 1270-96. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala 2010.
- 3.10 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 50, Expediente No. 444-98. Corte de Constitucionalidad, CD-ROM, Gacetas Jurisprudenciales, Guatemala 2010.
- 3.11 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 57 Expediente 193-2000. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales. Guatemala, 2010
- 3.12 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 66, Expediente No. 1891-2001, Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas jurisprudenciales. Guatemala, 2010.
- 3.13 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 70 Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales. Guatemala, 2010.
- 3.14 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 71, Expediente No. 629-2003. Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas Jurisprudenciales. Guatemala, 2010
- 3.15 Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. Gaceta No. 74, Expediente No. 1235-2003, Corte de Constitucionalidad. CD-ROM Gacetas jurisprudenciales. Guatemala, 2010.
- 3.16 Impuesto Confiscatorio. Nicaragua, 2006, <http://archivo.laprensa.com.ni/archivo/2006/febrero/17/editorial/>, consultado el 30.06.2011.
- 3.17 Lisandro Ferreira, C.P.C. Ferreira, Lisandro. Derechos y Garantías Constitucionales que rigen el Sistema Tributario Venezolano, Venezuela, 2006, <http://www.lisandroferreira.com.ve/documents/DERECHOSYGARANTIASCONSTITUCIONALES1.pdf>, consulta el 30.06.2011
- 3.18 Revista Jurídica Cajamarca. Quevedo Martínez, Jorge. Tributos con efectos confiscatorios. Perú, 2001,

<http://www.derechocambiosocial.com/rjc/REVISTAS/tributario.htm>, consulta el 30.06.2011

- 3.19 Tributo y Dogma. Robles Moreno, Carmen del Pilar. A propósito de la no confiscatoriedad en materia tributaria. Perú, 2006,
<http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>, consulta el 30.06.2011

4. Otras

- 4.1 Almengor López, Ileana Patricia. Principio de Capacidad Contributiva en las Leyes Tributarias Guatemaltecas. Guatemala, 2007, tesis licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar.
- 4.2 Rosales Álvarez, Ligia María, Análisis Doctrinario y Jurisprudencial del Principio de no Confiscatoriedad del Tributo en Guatemala, Guatemala, 2006, tesis licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar,

ANEXOS

ANEXO I

Modelo de Cuestionario a Expertos

Universidad Rafael Landívar
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales

Trabajo de Investigación:

ñInobservancia del Principio de no confiscatoriedad del tributo en la aplicación del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008 del Congreso de la Repúblicaö

Alumno investigador: William Augusto Velásquez Fuentes

Para un mejor entendimiento, a continuación se transcribe la parte sustancial del referido artículo, sobre el cual versa la investigación.

Artículo 11. Acreditación. ñEl Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientesí ..

El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del periodo de liquidación definitiva anual en que concluyen los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículoö.

Cuestionario a profesionales expertos en el tema tributario

Buenos días/tardes, como parte del trabajo de tesis arriba identificado, por éste motivo solicitamos su colaboración a efecto que conteste el presente cuestionario y le agradecemos anticipadamente.

Le garantizamos el absoluto anonimato y secreto de sus respuestas como parte de una estricta protección de datos personales.

Por favor indique cual es su profesión.

Abogado y Notario_____

Contador Público y Auditor_____

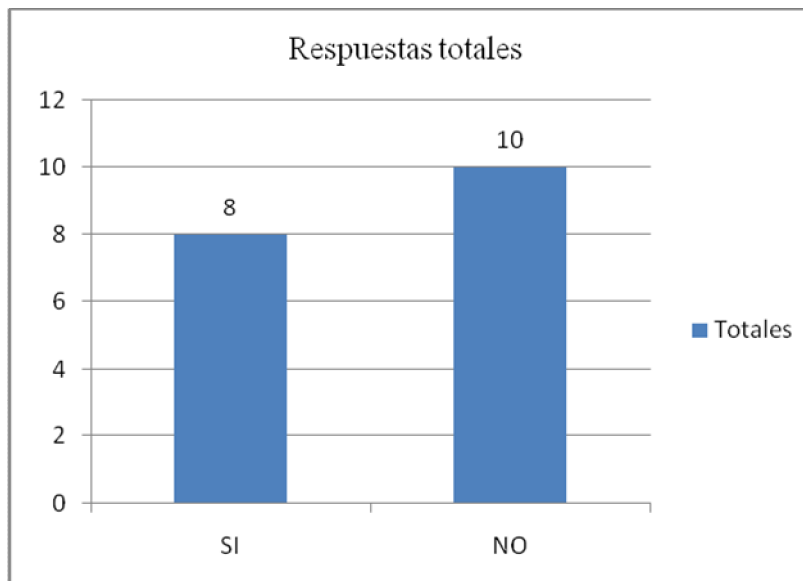
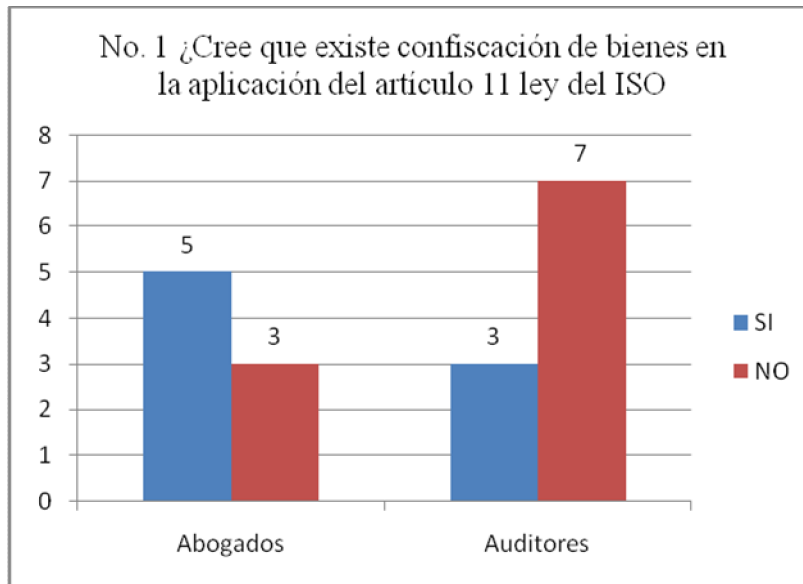
1. El Artículo 41 de la Consitución Política de la República prohíbe la confiscación de bienes. ¿Considera que existe confiscación de bienes del contribuyente al adjudicarse el Estado ese remanente de Impuesto de Solidaridad que no logró acreditar al Impuesto Sobre la Renta en los tres años que regula la ley?
SI_____NO_____
Porqué?
2. El Artículo 243 de la Consitución Política de la República regula que se prohíben los tributos confiscatorios. ¿Considera que existe violación al principio de no confiscatoriedad de los tributos en cuanto a que el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado al Impuesto Sobre la Renta en los tres años, se vuelve gasto deducible?
SI_____NO_____
Por qué?
3. ¿Por qué cree que la Constitución Política de la República en el artículo 243 no establece un parámetro para medir la confiscatoriedad de los tributos en Guatemala?
4. Con respecto a la acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta; ¿considera que debe haber límite de tiempo para su acreditación?
SI_____NO_____
Porqué?
5. ¿De qué manera cree que les afecta a los contribuyentes registrar como gasto deducible del Impuesto Sobre la Renta el remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado?
6. ¿Considera necesaria alguna reforma en cuanto a la acreditación del Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta, regulada en la literal a) y el último párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad en el sentido que no debe haber límite de tiempo para la acreditación?
SI_____NO_____
Porqué?
7. Al perder el contribuyente ese remanente de Impuesto de Solidaridad no acreditado y que formaba parte de su patrimonio; ¿considera que se violentan sus derechos garantizados en la Constitución Política de la República?
SI_____NO_____
En caso afirmativo, Cuales?
8. ¿Considera que el artículo 11, último párrafo de la Ley del Impuesto de Solidaridad es inconstitucional?
SI_____NO_____
Porqué?

Fecha_____

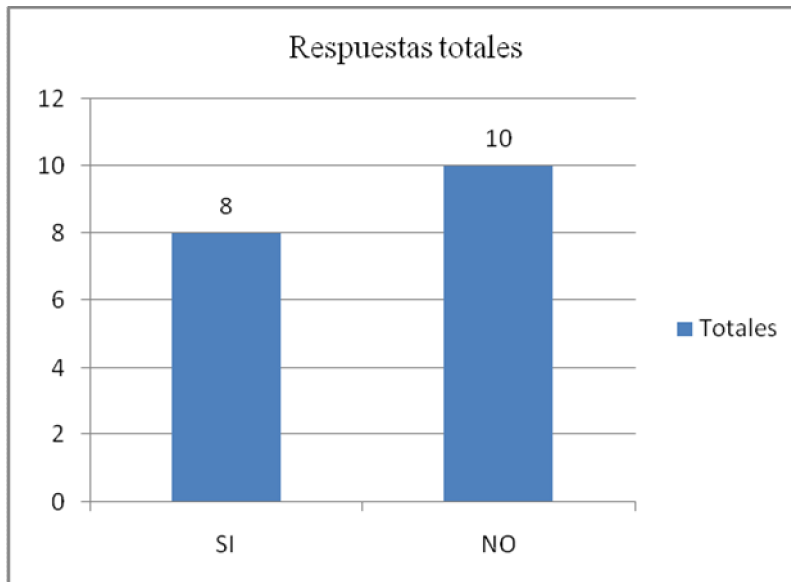
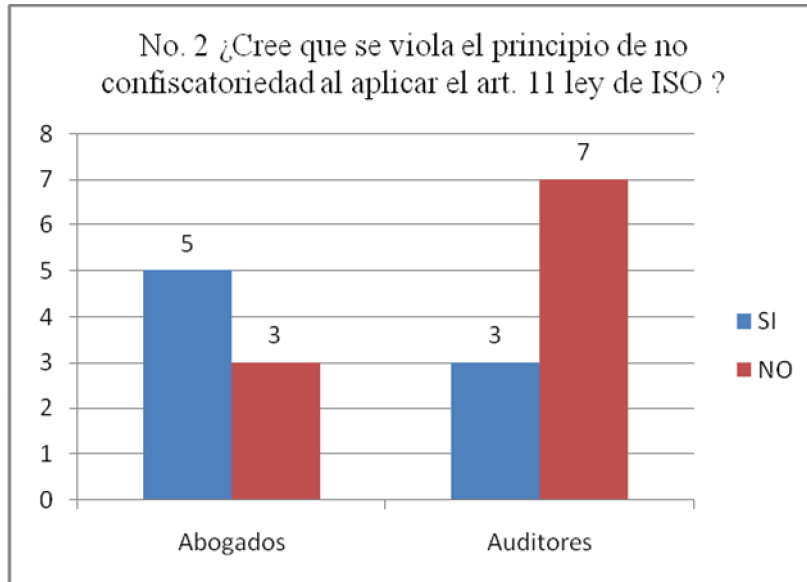
ANEXO II

Gráficas de las preguntas con respuesta cerrada del cuestionario

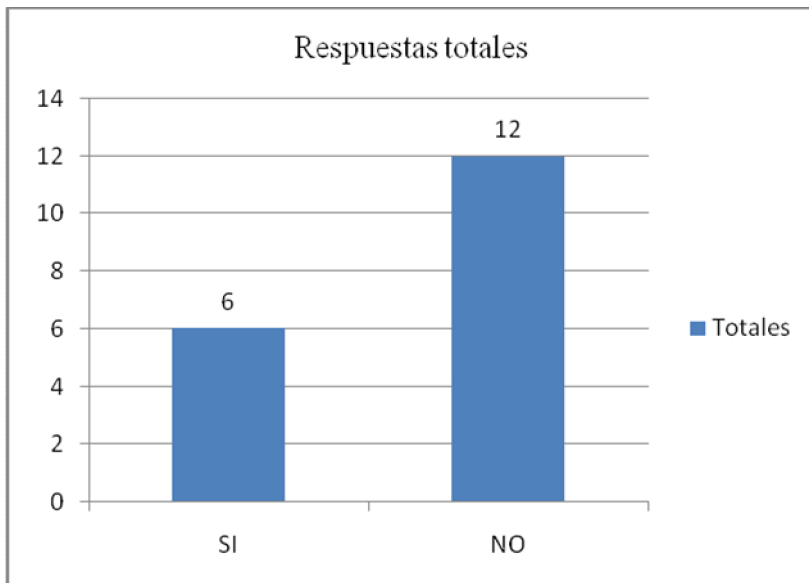
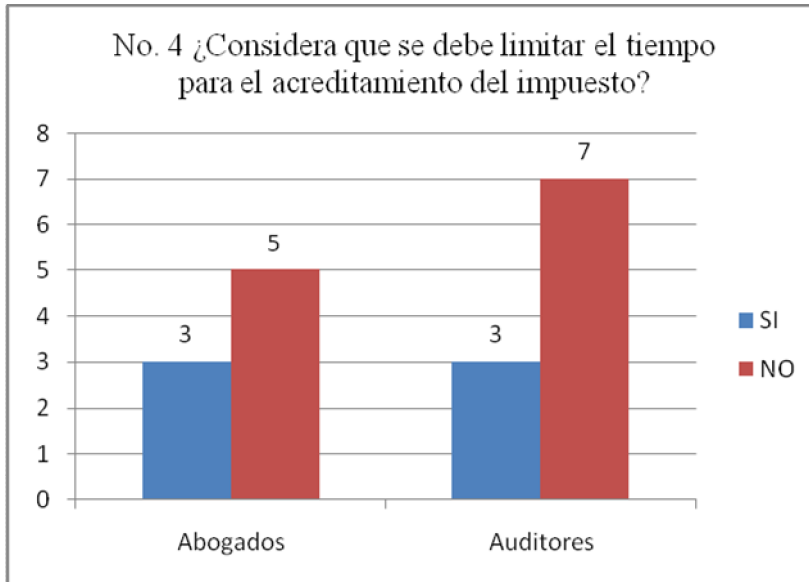
Gráfica No. 1



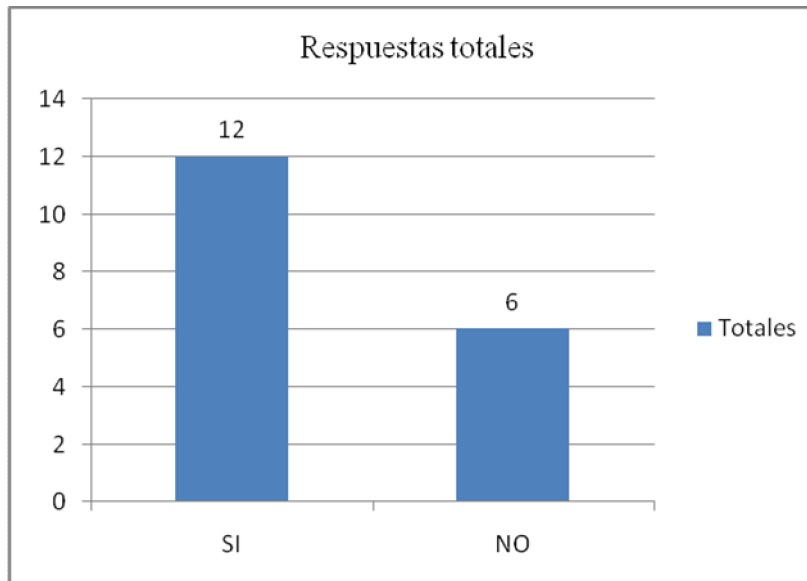
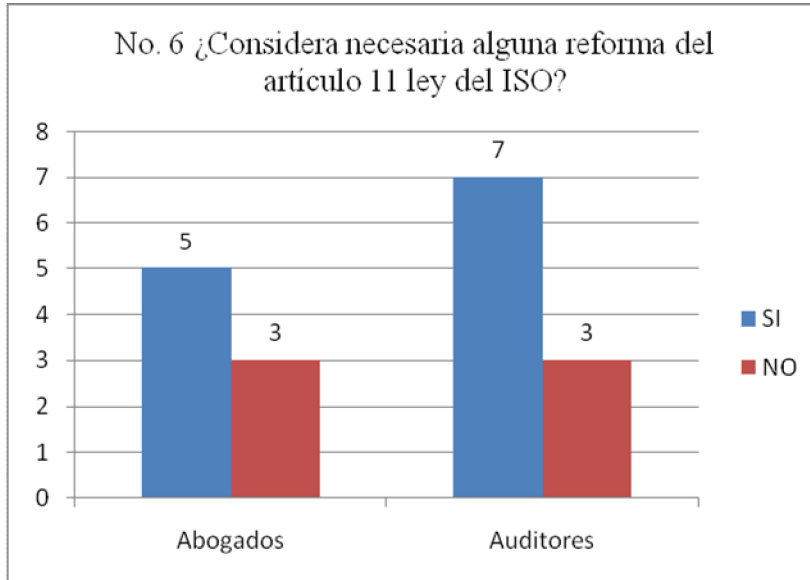
Gráfica No. 2



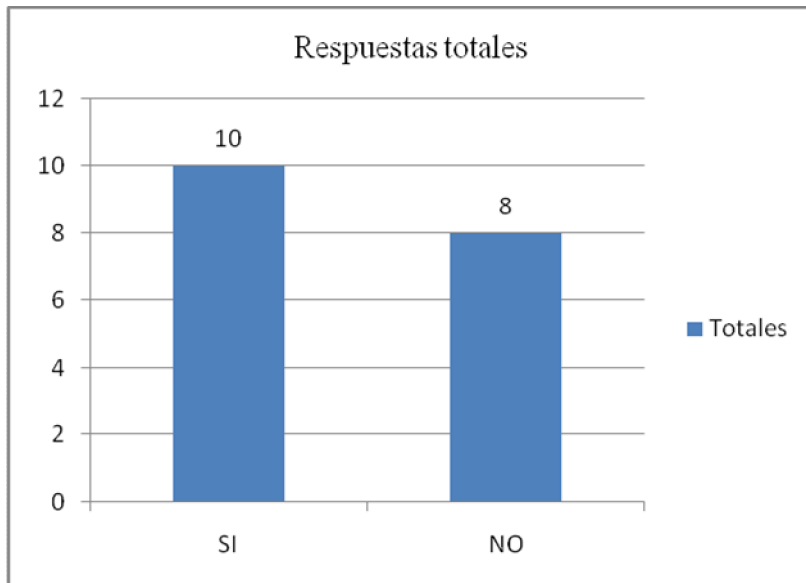
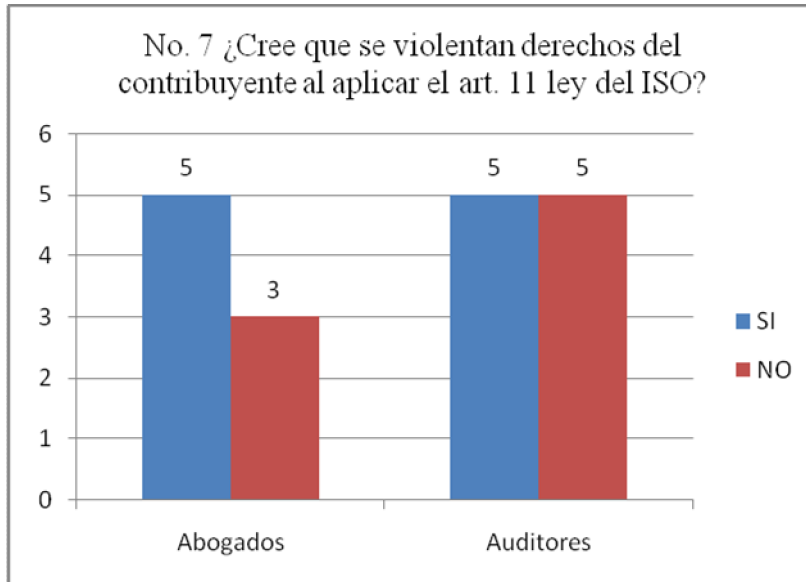
Gráfica No. 3



Gráfica No. 4



Gráfica No. 5



Gráfica No. 6

