



## **DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO**

**Revisado por: Dr. Cristobal J. Borrero Moro (ESPAÑA)**

**MSc. Bayron Ines de León de León**

**EXPERTO EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA Y DEFENSA FISCAL**

**TEMA: LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Quetzaltenango, Guatemala 19-03-2012.**

# **LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

## **JUSTIFICACIÓN:**

Es de suma importancia aclarar sobre los límites del poder tributario en la Administración Tributaria, toda vez que en reiteradas ocasiones muchos de los procedimientos seguidos por dicha administración son arbitrarios, con la única finalidad de alcanzar metas tributarias establecidas por el Gobierno Central, no importando la aplicación correcta y precisa de las normas tributarias, e implementando procedimientos administrativos que no se encuentran regulados en Ley, pero que a la postre les ha retribuido buenos resultados fiscales, lo anterior derivado de la falta de conocimiento en la aplicación de las normas de los contribuyentes y por la falta de preparación legal de los contadores, auditores, abogados y/o asesores de éstos. Por lo que en el desarrollo del presente tema, se expondrán en detalle los límites del poder tributario, en sentido de aclarar cuáles son esos límites, y concluir si la Administración Tributaria cuenta con poder tributario o simplemente con facultades tributarias.

## **INTRODUCCIÓN:**

Entendiendo que el Estado de Guatemala es libre, independiente y soberano, como lo regula el artículo 140 Constitucional, entonces el poder soberano es el que le da vida a cualquier otro poder estatal, por lo que se desarrollará el presente tema, tomando de base lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala; Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89; Código Tributario y sus reformas, Decreto número 6-91; Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98; y otras leyes relacionadas, todos los decretos emitidos por el Congreso de la República.

## **OBJETIVOS:**

1. Conocer con relación al poder tributario, y quién cuenta con dicho poder.
2. Desarrollar los límites del poder tributario.

3. Alcanzar certeza jurídica con relación a si la Administración Tributaria, cuenta o no con poder tributario.
4. Establecer cuáles son los límites del poder tributario en la Administración Tributaria.

### **MARCO CONSTITUCIONAL:**

Señala Rodolfo Spisso 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, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”.

Partiendo de esa definición, podemos decir que el inicio, el principio o el génesis, de la Constitución Política es el poder soberano del pueblo, quien lo delega para su ejercicio, en el Organismo Legislativo, Ejecutivo y Judicial; por lo que el poder primario radica en el pueblo, el cual por medio de un sistema democrático, de votación secreta, de distritos, elige a sus representantes a quienes se les delega el poder y en este caso poder tributario de forma temporal, ¿por qué de forma temporal?; como lo establece el artículo 157 de la Constitución Política, primer párrafo, la elección de los diputados es por un período de cuatro años, con la salvedad de que pueden ser reelectos, por eso el poder es temporal y es el pueblo quien mediante el proceso electoral toma la decisión de si los congresistas los siguen o no representado, por lo que existe la posibilidad de cambiar a los representantes del pueblo en cada culminación del periodo citado. Cuando me refiero a temporal, es exclusivamente a la representación de los diputados, toda vez que el poder traslado al Congreso de la República como órgano en sí, es un poder absoluto.

Si el poder primario radica en el pueblo, y éste lo delega al Congreso de la República para que lo ejerza, entonces podríamos decir que el poder secundario, radica en el Organismo Legislativo, el cual según la Constitución Política de la

República, CAPITULO II; SECCIÓN PRIMERA, SECCIÓN SEGUNDA, SECCIÓN TERCERA, artículos del 157 al 181, nos dan a conocer que dicho organismo se encarga de la *función legislativa*, que consiste en crear leyes, equivalente al derecho de hacer leyes; actualmente dicho organismo es seriamente cuestionado, toda vez que la mayoría de legisladores no reúnen las características fundamentales del puesto otorgado por el pueblo, más bien son empresarios y personas emprendedoras en otras actividades de desarrollo social, pero menos en el ámbito legislativo, lo que provoca un serio incumplimiento de la función legislativa, función para la cual el pueblo los elige, por lo que el poder tributario de la creación de las leyes, se ha visto en los últimos años limitado, en sentido que no es el Congreso de la República el que promueve las iniciativas de ley, más bien son entes (SAT) que utilizan a los que tienen esa facultad de iniciativa (OE) para promover las leyes, pero el Congreso en sí, en el ámbito tributario no hace uso del poder otorgado por el pueblo, y se ha dedicado a manipular las iniciativas de ley que otros entes formulan, como un ejemplo de lo vertido, en la actualidad se encuentran aprobados los Decretos números 04-2012 y 10-2012; los cuales tratan sobre: DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO y LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, respectivamente. Leyes que fueron aprobadas por el Congreso pero que fueron propuestas y creadas por entes distintos a éste; lo que nos lleva a una triste realidad: concluir que el Congreso no redacta proyectos de ley propios en el campo tributario.

Con relación a las leyes enumeradas en el párrafo anterior, no podemos decir que fueron creadas por el Congreso de la República, más bien podemos decir que fueron aprobadas por el Congreso pero su creación y propuesta, viene de entes administrativos (SAT), que han manifestado en ellas un poder que el pueblo no les delego.

Lo lamentable de no tener el Congreso la capacidad instalada para promover proyectos de ley propios, es que en su mayoría los representantes del pueblo, obedecen más a principios partidistas, que a la especialidad para la cual el pueblo los eligió, lo que hace que la aprobación de las leyes siempre sea condicionada, a

favores políticos, olvidándose de las causas por las cuales el pueblo los nombró como sus representantes, otro límite del Congreso de la República, para no tener la capacidad de proponer proyectos de ley propios, es que los llamados asesores de los diputados son familiares, amigos, políticos y personas que durante la campaña electoral, se dedicaron a movilizar gentes y otras actividades y gestiones que no tienen la más mínima expresión de ser verdaderos asesores legislativos, lo que convierte al Congreso en un órgano inoperante por sí solo.

Otra limitante del verdadero ejercicio del poder tributario, es que como guatemaltecos siempre nos hemos acostumbrado a que el poder ejecutivo esté representado y favorecido en su mayoría en el Congreso de la República, lo que convierte a los legisladores en gentes inoperantes, que se deben a un pueblo pero que acatan las instrucciones del poder que les dio el espacio para ser electos, esto hace que sea el Ejecutivo uno de los principales ponentes de proyectos de Ley, los cuales sean o no correctos, salen favorecidos derivados de la deuda política que existe de los diputados al partido político que les permitió ser electos por el pueblo.

Independientemente de lo vertido con anterioridad, y que es una realidad que nos aqueja, es sustancial y de pronta acción, que el pueblo guatemalteco soberano, promueva la elección de diputados con las características de verdaderos legisladores, y de esa forma ese poder delegado será utilizado conforme a un Estado de Derecho, que coadyuve al beneficio de la población y no contra esta; lo que provocará un desarrollo sostenible y futurista, pero sobre todo la realización del bien común, ejecutado dentro del marco Constitucional que es la ley fundamental y en la cual se sustenta todo marco jurídico.

Si tenemos claro que el Congreso de la República, es el representante del pueblo y el que tiene la facultad de crear las leyes, entonces el poder tributario, empieza en el pueblo y termina en el Congreso, y no puede ser trasladado a ningún ente administrativo (SAT), por lo que todo lo que un ente administrativo, en este caso en particular la Administración Tributaria, realice fuera de la ley es nulo en pleno derecho, toda vez que el poder tributario compete con exclusividad al Congreso de la República.

Para lo cual la Corte de Constitucionalidad se ha manifestado en sentido que **"...competencias fundamentales del Estado, como la facultad de decretar impuestos, que nuestra Constitución claramente establece como una competencia del Organismo Legislativo"** Auto CC 08-07-09 (p.168).

Se dice que ese poder es exclusivo del Congreso, toda vez que el artículo 239 de la Constitución Política de la República, como uno de los artículos pilares y fundamentales de los tributos, en su parte esencial dice: *Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, (...)*. Como podemos notar, el único medio válido para fomentar o dar a conocer el poder tributario, es la ley, y sin ésta no existe tal poder tributario, lo que significa que en la ley y solo en la ley se fijan los elementos esenciales que sirven de base para determinar los tributos. La exclusividad produce diversos efectos, toda vez que priva a cualquier ente al ejercicio del poder, entre estos a la Administración Tributaria, ya que concentra en una sola organización la función legislativa, el uso del poder tributario, evitando con ello disposiciones arbitrarias e injustas.

Me permito extraer lo que la Doctrina Constitucional dice al respecto, para lo cual la Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 26-06-91 (p.165), en su esencia describe: **"Corresponde al Congreso de la República la potestad legislativa, con la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes"**.

La creación de los tributos por medio de la ley, involucran elementos que sin éstos no es viable tal creación; como por ejemplo:

**El consentimiento;** consentimiento que debe venir de los que están obligados a pagar, para lo cual es necesario que aclaremos lo que para el efecto establece el artículo 135 de la Constitución, el cual hace referencia a los **deberes y derechos cívicos**, y que en su primer párrafo y literal d) dice: ***Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley;*** el referido artículo es claro, y no deja espacio para ambigüedades ni subterfugios con apariencia de legalidad, en

sentido que delimita, de forma que todo guatemalteco está obligado a contribuir con los gastos públicos, evento que realizará por medio del pago de sus tributos, de forma directa e indirecta; como ejemplo El Impuesto Sobre la Renta (impuesto directo), El Impuesto Al Valor Agregado (impuesto indirecto), El Impuesto de Solidaridad (impuesto directo), y otros tributos específicos, obligación que desarrollará en la forma prescrita en la ley. El sentido que tiene el artículo es dar a conocer también el derecho que tiene todo guatemalteco, lo que resumido puede ser: yo pago conforme a la ley, y fuera de esta no estoy obligado; ó **conforme a la ley, de lo contrario no puedo ni quiero**, dicho consentimiento lleva implícita la obligación y el derecho, lo que hace que las garantías constitucionales que más adelante trataré, no sean violentadas por una obligación sin derecho, en otras palabras por una obligación sin ley.

Un segundo elemento involucra una **garantía en contra de la confiscación**, la cual el artículo 41 constitucional claramente desarrolla y en su parte conducente dice: (...). **Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.** Que en otras palabras la confiscación es privar de sus bienes a una persona a favor del Estado, por lo que toda ley que vulnere este principio, es inconstitucional y por lo tanto nula, por lo que se debe reunir obligadamente este segundo elemento.

Un tercer elemento involucra **garantías constitucionales fundamentales**, que sin estas toda ley es nula, para lo cual el mismo artículo 239 manda al Congreso de la República, que al momento de crear los tributos, se debe hacer de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

Para comprender de manera más profunda, los límites del poder tributario en la creación de los tributos; es necesario que se desarrollen ciertos principios constitucionales que sin ellos no es factible la creación de las normas, y que en todo caso son los principales elementos que condicionan o limitan el poder tributario, para lo cual me permitiré, enumerar algunos de ellos y desarrollarlos de tal manera que comprendamos que sin dichos principios los límites materiales de las leyes no existen y por lo tanto serían normas inconstitucionales.

### **Principio de Legalidad:**

La Corte de Constitucionalidad en la sentencia de fecha 05-11-09 (p.227); expresa al respecto; **"A) Principio de Legalidad: El poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear impuesto, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley ..."**

El principio de legalidad tributaria se origina entonces, **del principio de representatividad**, pues la norma creadora del tributo es el resultado de la voluntad de la colectividad, a través de sus representantes en el Congreso. El principio de legalidad se fundamenta básicamente en dos disposiciones constitucionales, la primera en el artículo 171 de la Constitución Política, que trata sobre Otras atribuciones del Congreso, entre las cuales enumera, Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación y en el artículo 239 de la Constitución Política, que trata de forma literal y especial sobre el Principio de Legalidad, del cual ya hemos mencionado algunos elementos de su génesis en párrafos anteriores.

Cabe resaltar que la Corte de Constitucionalidad de forma correcta iguala el término poder con el de facultad, ya que como hemos estudiado en el presente documento, el poder primario lo tiene el pueblo, el cual lo delega al Congreso de la República, he ahí la respuesta que sea correcto igualar dichos términos, y comprender que el poder original es de los guatemaltecos y por la soberanía de que se goza, seguirá siendo así.

Esa exclusividad de la que hemos hablado, y que se encuentra regulada como parte del principio de legalidad, es saludable y correcta, toda vez que la misma permite y posibilita que las leyes den a los contribuyentes, certeza y/o seguridad jurídica.

El principio de legalidad es uno de los principios más importantes, que limitan el poder tributario, toda vez que traduce la voluntad del estado de manera objetiva e inequívoca eliminando la arbitrariedad y la incertidumbre del ciudadano, ratificando y/o confirmando que sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos.



Este límite al Poder Tributario es la principal fuente para asegurar que ningún órgano administrativo, leáse Administración Tributaria, podrá exigir tributo y/o sanción alguna mientras el Congreso de la República, no decrete la norma respectiva que lo cree, por lo que todo procedimiento administrativo, criterio administrativo, reglamentación interna del órgano fiscalizador, que vaya en contra de la Ley, es nulo en pleno derecho y por lo tanto no se debe acatar.

### **Principio de Reserva de la Ley**

Este principio vinculado al principio de legalidad, indica que en materia tributaria algunos temas deben ser regulados estrictamente a través de una ley. El Código Tributario lo recoge en su artículo 3, el cual en su parte conducente establece: ***Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. (...).***

El punto congruente de este principio, es que se necesita de una ley para establecer un tributo.

### **Principio de Certeza**

Este principio tiene el sentido que una ley debe determinar con claridad y precisión los elementos del tributo, los que el mismo artículo 239 Constitucional tipifica, 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.

La norma que crea un tributo debe ser lo más clara posible y sencilla de aplicar. El tributo debe ser justo y no arbitrario. Asimismo deben ser comprensibles y claras que no lleven a error o a interpretaciones equívocas. Para lo cual el mismo cuerpo Constitucional en su artículo 2, desarrolla como un deber del Estado garantizar la

seguridad, y esta seguridad tiene muchas vertientes y para el caso que nos atiende, nos referimos a una seguridad jurídica, de tal manera que no sea un ente administrativo el que establezca las formas del tributo sino sea la ley como fuente creadora del mismo.

Guatemala ha sido víctima de la falta de certeza jurídica, en la promulgación de leyes, como un ejemplo claro podemos traer a colación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual fue creada en el año de 1992 y que a la presente fecha ha sufrido cantidad innumerable de reformas, lo que es causal de la falta de certeza jurídica, al punto que por medio del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, publicada el 05-03-2012 y vigente a partir del 01-01-2013, literalmente de cambia la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el 100% de su articulado, lo anterior es una muestra más, de la falta de certeza jurídica que existe.

### **Principio de Jerarquía**

Este principio nos enseña que una norma de mayor jerarquía prevalece sobre cualquiera de menor rango.

El artículo 175 Constitucional, da a conocer en su esencia: que ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución; este artículo es claro y categórico en su declaración, al establecer una protección constitucional. En la práctica hemos vivido muchas experiencias de la emisión de leyes que contrarían el texto constitucional, para lo cual ha existido el remedio de la inconstitucionalidad declarando esas normas como nulas ipso jure “nulas de pleno derecho”; para lo cual debemos tener claro que es la Corte de Constitucionalidad la que se encarga de velar por la jerarquía de la Constitución y que esta no sea vulnerada en las normas de menor rango.

El artículo 2 del Código Tributario, trata sobre las fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía los establece así:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tenga fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

En un sentido más amplio, podemos decir que yo respeto y cumplo un reglamento si y solo si, no vulnere el contenido de la ley, y respeto el contenido de la ley, si y solo si, no vulnere el contenido de la Constitución; el comentario versado, me lleva a una conclusión; todos los criterios administrativos que la Administración Tributaria, aplique y que se encuentren fuera del contenido de la ley y vulnere principios constitucionales, no son de aplicabilidad general ni específica, al contrario debemos someterlos a la ley.

Por lo tanto en caso de conflictos de ley, se debe aplicar la de mayor jerarquía y de especialidad.

### **Principio de equidad, igualdad, uniformidad o generalidad:**

La equidad como principio constitucional, y como texto determinante de la ley, la podemos definir también como igualdad, uniformidad o generalidad; que en su sentido más profundo trata sobre la forma en que nace la obligación tributaria, aplicando a todos los iguales de forma igual la ley y a todos los desiguales de forma desigual la ley, ¿qué quiero decir?, que las bases de recaudación como lo son el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible, las deducciones y las infracciones; deben aplicar a todos los guatemaltecos por igual, teniendo la obligación de contribuir al momento en que surge dicho deber, no importando la condición social, sexo, nacionalidad, edad o condición política y religiosa. Debemos tener claro que este principio no busca que todos paguen tributos, sino que nadie sea eximido por privilegios personales, por lo que la obligación se consuma al momento en que la ley cobra vida en el sujeto pasivo, derivado de su condición, procurando no otorgar beneficios personales, para que se cumpla el principio de generalidad.

Debemos tener claro que el principio de equidad o igualdad, no se refiere a una igualdad numérica o matemática, sino se refiere a una equidad o igualdad en trato, lo que está contemplado en el artículo 4 de la Constitución Política, que concede libertad e igualdad a todos los guatemaltecos.

### **Principio de Capacidad de Pago:**

Este principio lo podríamos definir como el segundo pilar fundamental de los tributos en Guatemala, forma parte especial del génesis de la tributación, ya que sin él se violentarían garantías de los contribuyentes, dicho principio se encuentra regulado en el artículo 243 Constitucional, teniendo dos fines elementales, los cuales son: 1) Que el sistema tributario sea justo y equitativo, 2) La prohibición a los tributos confiscatorios y a la doble o múltiple tributación interna.

Podemos decir, que este principio tiene como función elemental; proteger el nivel económico de todo contribuyente, procurando un sistema tributario justo y equitativo. De acuerdo a la doctrina, el principio de capacidad de pago supone en el sujeto pasivo la **titularidad** de un patrimonio o de una renta **aptos** en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles. Se concluye según este principio que **sólo** se puede gravar a los sujetos que tienen un patrimonio o ingreso capaz de soportar el impuesto. **Se refiere al límite material o de contenido que debe tener el poder tributario.**

Este principio es un sinónimo del principio de **capacidad económica**, el cual podemos decir que se encuentra regulado en el artículo 135 de la Constitución Política, y que nos manda a contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; siendo afín con el principio de **justa repartición de la carga tributaria**, pues expresa el entendimiento de que **quien tiene más, pague más impuesto que aquellos que tienen poco**. En otras palabras, quien goza de mayor riqueza debe, proporcionalmente, pagar más impuestos que aquellos que no tienen.

Para el efecto me permitiré desarrollar parte fundamental de la Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 11-09-96 (p.237); la cual en su parte esencial dice: **"En efecto, existe una prescripción constitucional que obliga a que los tributos al fisco sean justos y equitativos, por lo que, para cumplirla, los impuestos deben ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de la riqueza del obligado... La potestad legislativa permite estimar la capacidad contributiva sobre diversos supuestos, como pueden ser los basados en el giro del negocio, el capital invertido, el volumen de los ingresos e incluso aquellos basados en la teoría y los signos de riqueza**

***externa. Así el legislador puede orientarse tomando en cuenta situaciones económicas que demuestran la capacidad contributiva como el patrimonio, la renta, la propiedad y otras expresiones que, como la prevista en la ley analizada, constituyen la base informativa de la capacidad de pago del sujeto pasivo.”***

Podemos decir que el principio de capacidad de pago, es un principio jurídico, porque se encuentra regulado en la ley suprema, pero tiene bases no meramente jurídicas, ya que se deben realizar mediciones de riqueza lo que puede llevar a la desproporcionalidad, sin embargo, el legislador lo hace con el fin de satisfacer ciertos postulados de justicia de la sociedad y no con un fin económico por sí mismo, por lo que cabe decir que efectivamente se auxilia de la ciencia económica, pero que en virtud de su fin, cae siempre dentro del campo del derecho.

Aunque en la mayoría de acciones de inconstitucionalidad en materia tributaria se señala la violación del principio de capacidad de pago en general, no se indica en forma concreta en qué consiste la violación al mismo, por lo que los fallos en los cuales se encuentra una aplicación de este principio son limitados.

**Algunas características positivas y negativas que presenta el principio de capacidad de pago son:**

1. Cuando se grava la renta bruta, no se considera la **situación personal** del sujeto pasivo, la aptitud efectiva del mismo y la base imponible del tributo, por lo que se viola el principio de capacidad de pago.
2. Si la ley establece un impuesto sobre la renta bruta, no es inconstitucional, toda vez que para el establecimiento del impuesto se determinan precautivamente los costos y gastos y se calcula un porcentaje general, lo cual es acorde a la igualdad, a la justicia y a la capacidad de pago.
3. Si una norma afecta en particular los ingresos de un contribuyente, no implica que sea inconstitucional, ya que no afecta la capacidad de pago en general.

4. El hecho de que la ley del IVA tenga una tasa única no contraría el principio de capacidad de pago.
5. Por la naturaleza del IVA, el aumento de la tasa del mismo no es inconstitucional, ya que aplica a todos los estratos económicos en forma general.
6. Utilizar el **litro** como unidad de la base imponible del tributo, viola el principio de capacidad de pago, porque las unidades de capacidad o volumen no son indicativas de la aptitud económica del sujeto para pagar el tributo.
7. En la doctrina tributaria es reconocido que el elemento cuantitativo del impuesto, puede estar determinado como una unidad fija o ser determinable conforme a la base imponible y la tasa. De ahí que existen impuestos que únicamente señalan una cantidad fija a pagar cada vez que ocurre determinado hecho generador, por ejemplo, el impuesto de salida del país, en el cual la ley solo señala la tarifa. Igual ocurre con un impuesto establecido por cada unidad de volumen. Es una tarifa fija, y consecuentemente no hay base imponible.

Finalmente, cabe reiterar que no hay doctrina legal en la materia, por lo que los criterios de la Corte de Constitucionalidad respecto al alcance del principio de capacidad de pago pueden variar.

Siendo, entonces, la relación de tributación una relación jurídica y no meramente de poder, hay principios que la regulan, y cuya eficacia es el resultado de la supremacía de la Constitución y del efecto vinculante del conjunto de normas que en ella existe. **La existencia de los principios constitucionales tributarios establece los límites al poder tributario del Estado, al mismo tiempo, protege al contribuyente de los abusos estatales.** Tiene por objeto también el establecimiento justo y equitativo de la carga tributaria y del gasto público.

**En este sentido la relación entre el contribuyente y el Fisco es una relación jurídica y no simplemente de poder, a pesar que su fundamento sea la soberanía estatal.**

En los párrafos precedentes, hemos desarrollado en breve, el nacimiento del poder tributario, el cual nace en la soberanía del pueblo Guatemalteco, y que este por medio de un sistema de votación universal y secreto, elige a sus diputados al Congreso de la República, por distritos y listado nacional, para conferirle y/o facultarle la exclusividad del poder tributario, en el sentido de crear y/o modificar las leyes que tratan sobre el campo de la tributación, así como establecer las bases de su cumplimiento, amparándose para el efecto, en principios y/o garantías constitucionales de que goza todo ciudadano, procurando no vulnerar las mismas y que se alcance un sistema tributario justo y equitativo; por lo que es necesario que enumeremos algunas normas por medio de las cuales el Congreso de la República, ha facultado a la Administración Tributaria, para ser el ente encargado de la aplicación de ese poder tributario, y que comprendamos en detalle si dicha Administración Tributaria, goza de algún poder tributario o no.

### **Código Tributario:**

Para entender la esencia del código tributario, me permitiré transcribir los considerandos que motivaron su creación, que no forman parte del texto de la norma, pero son el resumen de su espíritu y la base de su creación, lo que nos auxiliará a establecer de dónde proviene, quién lo creó y cómo se debe de aplicar.

## **DECRETO NÚMERO 6-91**

### **EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA,**

#### **CONSIDERANDO:**

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

**COMENTARIO: Como podemos observar, el primer considerando del código tributario, pone especial énfasis en evitar arbitrariedades y abusos de**

**poder, tomando de referencia lo que establece el artículo 239 constitucional, el espíritu de la norma es evitar que entes como la Administración Tributaria, por la misma facultad otorgada, no conviertan tal facultad en poder tributario y que a la postre se dañe la relación jurídica que debe existir entre los contribuyentes y el fisco.**

**CONSIDERANDO:**

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

**COMENTARIO: Como podemos observar, el segundo considerando del código tributario, recalca la potestad exclusiva del Congreso de la República, para la creación de tributos, potestad que reconoce viene del pueblo que se la delega, por medio de la elección popular que existe bajo un sistema de votación universal y secreto, que concluye en la elección de la representatividad.**

**CONSIDERANDO:**

Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias.

**COMENTARIO: Como podemos observar, el tercer considerando del código tributario, recalca sobre el límite del poder tributario, al regular la restrictividad de la función legislativa en materia tributaria, la cual va de la mano con velar porque no se violenten garantías constitucionales en la creación de las normas.**

**CONSIDERANDO:**



Que es conveniente emitir un Código Tributario para que las leyes de esa materia sean armónicas y unitarias; se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y para uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias.

**COMENTARIO: Como podemos observar, el cuarto y último considerando del código tributario, hace valer la integridad que deben guardar las normas de carácter tributario y su principio divisorio, en sentido que no podemos vincular la especialidad de las normas, y de esa forma alcanzar uniformidad en los procedimientos a aplicar. Adicional y de forma muy específica, procura que se evite la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias, evento que debe aplicar tanto al ente fiscalizador como al administrado (contribuyente).**

Al adentrarnos al texto de la norma tributaria como tal, encontramos artículos por demás interesantes y que nos permitirán tener una respuesta legal, sobre quién es SAT en la aplicación de las normas de carácter tributario.

El artículo 1, trata su carácter y campo de aplicación; y nos enfatiza en que el origen de los tributos viene del Estado, lo que confirma todo lo descrito en párrafos anteriores, y nos da la primera gran respuesta, en sentido que la Administración Tributaria no tiene poder para crear tributos.

El artículo 2, nos expone de forma clara las fuentes del ordenamiento jurídico tributario, y lo que hace es confirmar el nivel jerárquico de las normas que regula el artículo 175 de la Constitución, lo que cabe resaltar es que dentro de las fuentes del ordenamiento jurídico, no encontramos: **1) Criterios Administrativos de SAT, 2) Criterios de Superintendencia, 3) Criterios del Directorio (Resolución de Recursos), 4) Interpretaciones Generales (Resoluciones Generales)**; toda vez que las anteriores no son más que opiniones institucionales, que al no guardar congruencia legal, no pueden ser base suficiente y competente

para aplicar las normas jurídicas, que como hemos aprendido su fundamento o nacimiento está en el Congreso de la República con la calidad de ley.

El artículo 3, nos ilustra nuevamente todo lo relacionado al artículo 239 Constitucional, en sentido que se requiere de la emisión de una ley para: a) Decretar tributos, b) Otorgar exenciones, c) Fijar Obligaciones, d) Tipificar infracciones, e) Establecer los procedimientos administrativos, f) Fijar formas de extinción de los créditos tributarios, g) Modificar las normas, h) establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Los postulados anteriores, nos vuelven a confirmar que la Administración Tributaria, no goza de poder tributario alguno, toda vez que el pueblo no la facultó para ello sino mas bien fue el Congreso de la República, la que le dio las herramientas legales para aplicar las normas tributarias, sin cambiar el objeto de las mismas.

El artículo 4, nos da a conocer los principios de aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, y legalmente nos confirma que se debe de hacer conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los principios contenidos en el Código Tributario, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial, como podemos notar, los principios enumerados con anterioridad son esenciales en la aplicación de las normas tributarias, cualquier procedimiento que se siga por parte de la Administración Tributaria, que violente garantías o principios constitucionales es nulo en pleno derecho.

El artículo 5, nos enseña sobre una integración analógica, y nos aclara que si en caso de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4, el cual hace referencia a los principios aplicables a interpretación y que se comentó en el párrafo anterior. Pero lo elemental del referido artículo es que prohíbe la aplicación analógica de las normas, en un sentido más amplio el Diccionario de la Lengua Española, de la Real Academia Española, Vigésima Segunda Edición; define la analogía como: *4. Der. Método por el que una norma jurídica se extiende, por identidad de razón, a casos no comprendidos en ella.* Lo que quiere decir, que la Administración Tributaria, al momento de aplicar las leyes tributarias, no puede hacer uso de la analogía, o de realizar

interpretaciones extensivas de la norma, queriendo dar a conocer algo que no está contemplado en ella.

El artículo 14, trata sobre las disposiciones generales referentes de la obligación tributaria, y en su esencia da a conocer que dicha obligación tributaria constituye un vínculo **jurídico**, de carácter **personal**, entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos. Como podemos notar, el vínculo principal entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria y la Administración Tributaria, es eminentemente jurídica y personal, lo que quiere decir que como sujeto pasivo, no estoy obligado acatar procedimientos o peticiones de la Administración Tributaria, que no se encuentren reguladas en ley.

El artículo 19, nos ilustra de forma clara, cuales son las funciones de la Administración Tributaria, y entre las cuales no encontramos rasgos mínimos de **poder tributario**, dichas funciones son: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos. Como nos podemos dar cuenta, aún las políticas de planificación se encuentran limitadas a las relaciones jurídico tributarias, por lo que dicha Administración Tributaria no cuenta con poder tributario, y su función se concreta a respetar lo que la ley manda, el sentido literal y exegético del citado artículo, nos demuestra que el Congreso de la República, con la exclusividad de legislar que le concede el pueblo libre y soberano, no le delega poder tributario a la Administración Tributaria, sino solamente por medio de la ley le da a conocer cuáles son sus funciones y atribuciones, y entre las cuales no encontramos la de crear o modificar las normas tributarias, por lo que cualquier procedimiento que dicha Administración lleva a cabo fuera de la ley es nulo de pleno derecho, toda vez que no cuenta con calidad legal de cambiar lo que el Congreso de la República a consagrado en las normas.

El artículo 98, complementa lo vertido en el artículo 19 anterior, en sentido que trata sobre las atribuciones de la Administración Tributaria, y manda a dicha Administración a estar **obligada** a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Obligación que es de doble vía, toda vez que como parte de sus

funciones debe velar porque los contribuyentes cumplan con el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, pero a la vez la Administración como tal, está obligada a no extralimitarse en la aplicación de la ley, sino más bien sujetarse a ella, es por eso que el mismo artículo 98, en la esencia de su primer párrafo da a conocer que la Administración Tributaria, en ejercicio de sus funciones debe actuar conforme a las normas del Código Tributario, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos, haciendo la aclaración en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos, que son las funciones enumeradas en el artículo 19 bis.

Como podemos notar, el Código Tributario es claro y no deja espacio para ambigüedades, en el sentido de dar a conocer cuáles son las funciones y atribuciones de la Administración Tributaria, y que entre las enumeradas no está la de poder tributario para crear o modificar las leyes.

### **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98:**

Para entender la esencia de la Ley Orgánica de la SAT, me permitiré transcribir uno de los considerandos fundamentales, que nos aclararan qué es la SAT.

#### **CONSIDERANDO:**

Que para alcanzar los objetivos planteados en los considerandos anteriores, es indispensable crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, en la cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa;

**COMENTARIO: Como podemos observar, el Congreso de la República como ente representante del Estado, delegó en SAT facultades específicas de administración, recaudación, control y fiscalización de los tributos, dándole independencia económica, funcional y administrativa, por lo que SAT es un ente eminentemente administrativo, sin calidades de crear o modificar las leyes, ni con el poder de tergiversar el sentido propio de las mismas.**

El artículo 3, de la citada ley, describe el objeto y funciones de la SAT; y le da la exclusividad de ejercer las funciones de Administración Tributaria en la legislación de la materia y entre las funciones lo elemental es ejercer la administración del régimen tributario, por lo que podemos concluir nuevamente que la Administración como tal, es una institución común, sin poder tributario y con funciones específicas de administración.

Adicional a lo anterior, es conveniente resaltar lo que para el efecto dice el artículo 7 de la Ley Orgánica de la SAT, toda vez que da a conocer que El Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT, y le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la SAT, como podemos notar, ni el Directorio como órgano superior de la SAT, cuenta con poder tributario, por lo tanto SAT no tiene poder tributario.

Así también los artículos 22 y 23 de la Ley Orgánica de la SAT, son claros al indicar que el Superintendente es la autoridad **administrativa** superior y el funcionario de mayor nivel jerárquico de la SAT, y tiene a su cargo la administración y dirección de la SAT, el cual ejercerá sus funciones con absoluta independencia de criterio **y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley**. Como podemos notar, el actuar del Superintendente se debe someter a la ley, por lo que no es superior a la ley. Ya que dentro de sus atribuciones resalta el hecho de **cumplir y hacer cumplir las leyes...**

Derivado de todo lo vertido y fundamento legal utilizado, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

### **CONCLUSIONES:**

1. El poder tributario original corresponde al pueblo, quien lo delega por voto universal y secreto al Congreso de la República.
2. La exclusividad de crear y modificar leyes de carácter tributario, corresponde al Congreso de la República.
3. El único poder tributario delegado que existe, es el del Pueblo al Congreso de la República.

4. El Congreso de la República, al momento de crear o modificar las leyes de carácter tributario, debe ampararse a principios constitucionales que garantizan la legalidad de los hechos jurídicos aplicables a los contribuyentes.
5. La Superintendencia de Administración Tributaria, no cuenta con poder tributario.
6. La Superintendencia de Administración Tributaria, es un ente eminentemente administrativo, sin calidades para funcionar como agente del Poder Tributario.
7. El accionar de la Superintendencia de Administración Tributaria, se debe someter a la ley y todo lo que realice fuera de esta, será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que causen por los actos y omisiones en que incurran.
8. Los límites de las facultades tributarias en la Administración Tributaria Guatemalteca, se encuentran consagrados en las leyes tributarias específicas creadas por el Congreso de la República de Guatemala, siendo este el órgano estatal facultado por el Estado para la creación de las leyes.

Previo a terminar el presente documento, quiero resaltar dos frases del Historiador inglés **Lord Acton (1834-1902)**, que hacen referencia al poder y dicen:

1. El poder tiende a corromper, el poder absoluto corrompe absolutamente.
2. Con un poder absoluto hasta a un burro le resulta fácil gobernar.

### **Bibliografía:**

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Código Tributario y sus reformas, Decreto número 6-91, emitido por el Congreso de la República.
3. Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89, emitido por el Congreso de la República.
4. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98, emitido por el Congreso de la República.

5. Spisso Rodolfo, "Derecho Constitucional Tributario", Ediciones Desalma, 1991, p.1.
6. Sentencias Corte de Constitucionalidad.