

LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO EN GUATEMALA A LA LUZ DEL ANÁLISIS CRÍTICO DE LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL

CRISTÓBAL BORRERO*

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN: LOS PRINCIPIOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS COMO CRITERIOS FORMALES Y MATERIALES DE CONTRIBUCIÓN. II. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. III. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA. 1. Configuración jurídica. 2. El candado de la doble tributación. 3. El principio de no confiscatoriedad. 4. La admisibilidad constitucional de la función extrafiscal de los tributos. IV. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA. 1. Configuración jurídica. 2. El principio de generalidad. 3. El principio de progresividad. V. EL PRINCIPIO DEL LIBRE MERCADO.

RESUMEN

El acomodo del ejercicio del poder tributario a la idea de justicia constitucional, ineludible en el marco de un Estado de Derecho, se encarna, en el marco de la Constitución guatemalteca, en la proyección de los principios de legalidad tributaria, de capacidad económica y de igualdad tributaria, en los institutos jurídico-tributarios, en las leyes tributarias, así como en las técnicas de aplicación de los mismos. Exigencia que dicta mucho de haberse alcanzado cabalmente; y sin que la Corte haya tenido una posición extremadamente belicosa contra dicha situación, que se muestra lejana al ideal de justicia constitucional en materia tributaria.

Palabras clave: Constitución; Corte Constitucional; capacidad económica; doble tributación; igualdad; extrafiscalidad.

ABSTRACT

The taxation power accommodation exercise to the idea of the constitutional justice, inescapable in the frame of a country of law, it incarnates, in the frame of the Guatema-

* Profesor Titular de la Universidad de Valencia. Acreditado como Catedrático.

lan constitution, in the projection of the tax legality principles, of economical capacity and taxing equality, in the legal-tax institutes, in the tax laws, as like in the techniques of own application. Requirement that dictates a lot if it would have been fully reached; and without the Court having an extreme bellicose position against such situation, that it presents far away from the value of constitutional justice in taxing issues.

Key words: Constitution; Constitutional Court; economical capacity; doublé taxation; equality; non-tax purposes.

I. INTRODUCCIÓN: LOS PRINCIPIOS JURÍDICO-TRIBUTARIOS COMO CRITERIOS FORMALES Y MATERIALES DE CONTRIBUCIÓN

La Constitución de Guatemala (en adelante CG), como norma jurídica suprema del Ordenamiento jurídico¹, «es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del Estado Constitucional de Derecho» —SCC de 17/11/09²—. Estableciendo el deber, de todos los guatemaltecos, de contribuir al gasto público —art. 135 CG—. Mandato constitucional, cuya naturaleza es tanto la de deber constitucional: la norma impone a todos los guatemaltecos un deber, como la de derecho constitucional: la norma reconoce el derecho de los guatemaltecos a contribuir a los gastos públicos, exclusivamente, en los términos constitucionales.

En efecto, la contribución al gasto público, en tanto que derecho de los guatemaltecos, deberá realizarse «en la forma prescrita por la ley» —art. 135 CG—. Debiéndose, a nuestro juicio, entender «ley» como Ordenamiento jurídico, ya que, si bien la contribución al gasto público debe estar presidida por el principio de legalidad, conforme al artículo 239 CG, dicha ley, ordenadora del deber de contribuir, debe, en todo caso, sujetarse a los parámetros de justicia establecidos constitucionalmente. Por lo que podemos concluir que la contribución al gasto público en Guatemala debe —y sólo puede— realizarse de acuerdo con la Constitución.

Con arreglo a lo cual, la contribución al gasto público debe realizarse conforme a ley —art. 239 CG—, al atribuir la Constitución al Congreso de la República la competencia exclusiva para decretar los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, determinando las bases de recaudación, fijando el Texto constitucional cómo debe establecerse la contribución a los gastos públicos; así como de acuerdo con la equidad y la justicia tributaria —arts. 239 y 243 CG—, determinando constitucionalmente cuánto

¹ Vid. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad (en adelante SCC) de 29/07/2009, CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD (2011), pág. 171.

² *Ibidem*, pág. 171. Construcción jurídica que se expresa en el principio de superlegalidad constitucional-SCC de 01/02/1994, *ibidem*, pág. 63-.

se debe contribuir cada persona. Asimismo, debe atenderse al resto de principios, derechos y fines constitucionales; al coadyuvar, igualmente, éstos a conformar la idea de justicia constitucional y, por extensión, la idea de justicia tributaria.

De modo que tanto el establecimiento y ordenación de los tributos, como su aplicación, expresión del poder tributario guatemalteco, en orden a materializar el deber de contribuir, debe realizarse de acuerdo con los principios de justicia tributaria y el resto de mandatos constitucionales. Conformando así uno de los límites más importante al poder tributario.

Al respecto, los principios jurídico-tributarios son criterios de contribución al gasto público; al ofrecer a los poderes públicos, y fundamentalmente al legislador, los criterios de justicia, formales y materiales, con arreglo a los cuales distribuir las cargas públicas entre los ciudadanos. Limitando, así, al poder tributario; con base en la necesidad de éste de proyectarlo en la configuración de los institutos jurídico-tributarios. Así, lo reconoce la propia Corte Constitucional cuando afirma que «la potestad tributaria no es absoluta»; considerándola sujeta «a determinados límites que son regulados en la Constitución», tales como «los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación» —Auto de 23/07/09³—. En la misma línea, los derechos y fines constitucionales son criterios de justicia constitucional, que el legislador, al Administración y los Tribunales, deben tener en cuenta a la hora de configurar y aplicar los institutos jurídico-tributarios.

El fundamento se encuentra en el hecho de que tanto los principios de justicia tributaria, como el resto de derechos y mandatos constitucionales, tienen valor normativo y, consecuentemente, son vinculantes; erigiéndose en fuentes de derecho, aplicables tanto por la Corte Constitucional, como los Tribunales de Justicia. Todo ello como consecuencia de que la Constitución guatemalteca tiene valor normativo, que extiende a todos sus preceptos. Concretamente, la Constitución, por un lado, tiene eficacia jurídica

³ *Ibidem*, pág. 228. En la misma línea, sostiene que «...constituye un límite para el ejercicio del poder legislativo, al observancia de los principios de legalidad, equidad y justicias tributarias, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiples tributación interna, que constituyen parámetros a ser observados al momento de que el Organismo Legislativo procede a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación (artículos 239 y 243 de la Constitución); pues observando tales principios, es como el legislador ordinario debe crear o reformar cuerpos normativos que regulen aspectos tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren transgresiones constitucionales...» —SCC de 15/12/03 (p. 165)—.

inmediata /directa, pudiéndose plantear en cualquier instancia jurisdiccional acción, excepción o incidente de inconstitucionalidad, total o parcial, de una ley aplicada a un caso concreto —art. 226 CG—; o bien ante la Corte de Constitucionalidad, el vicio de inconstitucionalidad de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general, que contengan vicio, total o parcial, de inconstitucionalidad —art. 267 CG—; y, por el otro, tiene eficacia derogatoria; de forma que toda ley o disposición reglamentaria contraria es nula. Concretamente, «[s]erán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza» —art. 44 CG—; de modo que «[n]inguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure» —art. 175 CG—.

En este sentido, es pieza clave del Estado Constitucional guatemalteco el establecimiento de un sistema de justicia constitucional, representado por la Corte Constitucional; cuya función esencial es la defensa del orden constitucional —art. 268 CG—; expulsando del Ordenamiento todos aquellos actos normativos contrarios a la Constitución de Guatemala. A la par que, como interprete supremo del Texto constitucional, sus pronunciamientos configuran el Ordenamiento jurídico, dotando de contenido a los preceptos constitucionales enjuiciados; así como realizando interpretaciones vinculantes para los poderes públicos.

Siendo éstas las razones que nos llevan a asumir el análisis de los criterios de justicia tributaria: principios, derechos y mandatos constitucionales; en tanto que límites del poder tributario en Guatemala, que alumbran inexcusablemente la labor del legislador, cuando establece los institutos y medidas tributarias; así como de la Administración tributaria y los Tribunales, cuando los aplican.

II. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

La Constitución guatemalteca establece el principio de legalidad tributaria⁴; esto es, la competencia exclusiva del Congreso de la República tan-

⁴ Modestamente, entendemos que debería hablarse de principio de reserva de ley y no de legalidad; al menos con el objetivo de deslindar los diferentes contenidos que amparan ambos principios de tronco común, ya que el contenido del artículo 239 CG se engloba propiamente en el principio de reserva de ley, como se deduce de su propia denominación; siendo la reserva de la creación de los tributos al Congreso; esto es, a la ley, lo que lleva a cabo dicho precepto; mientras que el principio de legalidad, en propiedad, alude a la exigencia de actuación administrativa a la luz de la ley, como muy bien apunta la propia Corte Constitucional cuando afirma que «[d]entro de esos principios, se encuentra el de legalidad en el ejercicio de la función pública, que implica que tanto las funciones como las atribuciones deben estar contempladas en las leyes, así como que

to para establecer —«decretar»— tributos; como para determinar las bases de recaudación de los mismos —art. 239—. De modo que, de entre las diversas fuentes jurídicas, tan sólo la ley es competente para crear *ex novo* los tributos, así como para regular sus elementos esenciales; vedando su regulación por norma reglamentaria. En palabras de la Corte Constitucional «[e]l 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...» —Sentencia de 20/06/96⁵—.

La Norma jurídica suprema, dando preeminencia al Congreso respecto del resto de poderes, particularmente respecto del Ejecutivo, en la relación de ambos órganos constitucionales en materia de producción normativa, establece el principio de autoimposición; garantizando que los ciudadanos no paguen más tributos que aquellos que ellos mismos, a través de sus representantes, establezcan. Así concebido, el principio de legalidad tributaria se erige en garantía del Derecho de propiedad frente al tributo y, sobre todo, a sus excesos de la mano de la arbitrariedad administrativa. Aunque en el marco del Estado de Derecho guatemalteco tanto la propiedad, como el tributo, son institutos jurídicos constitucionales, llamados a convivir en el marco de la idea de justicia constitucional.

Además, hoy día, la ley como configuradora de los tributos se erige en presupuesto de realización de valores constitucionales; al garantizar la igualdad de los contribuyentes en la distribución de las cargas tributarias; o la seguridad jurídica y certeza del Derecho⁶; como consecuencia de proyectarlos valores de generalidad, racionalidad y certeza del Derecho.

La competencia exclusiva del Congreso de la República para establecer —«decretar»— tributos, constitucionalmente establecida —art. 239—, implica no sólo la competencia para crear *ex novo* el tributo, sino también para determinar las bases de recaudación, tal como establece el propio precepto constitucional. En efecto, el contenido del principio de reserva de ley no se limita a la competencia exclusiva del Congreso para crear los tributos; sino que se extiende, además, a la regulación de sus elementos esenciales. Ciertamente, no cabe una configuración diversa de dicho principio en materia tributaria, ya que toda concepción del mismo que limite

los órganos o los funcionarios a quienes sean asignadas, deben ejercerlas de conformidad con la ley» —Sentencia de 13/05/2010, *ibidem*, pág. 150—. Llegando, incluso, la Corte a equiparar ambos principios cuando afirma que «la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria...» —SCC de 11/09/96, *ibidem*, pág. 229—.

⁵ *Ibidem*, pág. 229.

⁶ Así, la Corte Constitucional defiende la necesidad de que la regulación legal de los elementos del tributo revistan «las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente» —Sentencia de 13/05/08, *ibidem*, pág. 228—.

su contenido a la creación del tributo, sin mayor regulación de aquellos elementos jurídicos esenciales de identidad y entidad del mismo, abandonando su ordenación a la norma reglamentaria, destruiría las garantías que se propone proyectar sobre los tributos el principio de reserva de ley, garantizando el principio de autoimposición⁷.

Posición sostenida por la Corte Constitucional, que sostiene que «el principio de legalidad... además de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las base de recaudación» —SCC de 13/05/08—⁸. Y ello porque, como sostiene la Corte Constitucional, la determinación por ley tanto de la creación del tributo, como de la regulación de las bases de recaudación, «son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar» —SCC de 05/11/09—⁹.

No obstante, dicha concepción del principio de legalidad tributaria no determina, necesariamente, el carácter absoluto del principio de reserva de ley constitucionalmente proclamado; esto es, la necesidad de que la ley regule, de forma acabada, todos, y en toda su extensión, los elementos del tributo, ya que, a nuestro juicio, la Constitución guatemalteca establece el carácter relativo del principio de legalidad tributaria; y ello con base en dos razones: primera, la competencia del Congreso para determinar las bases de recaudación viene referida «especialmente» a los siguientes elementos del tributo y de su ámbito jurídico: «hecho generador de la relación tributaria», «exenciones», el «sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria», la «base imponible y el tipo impositivo», las «deducciones, los descuentos, reducciones y recargos», y las «infracciones y sanciones tributarias» —art. 239 CG—; por lo que cabe plantearse la posibilidad de regular reglamentariamente el resto de elementos del tributo no reservados a ley constitucionalmente, ya que, pese a que el Código Tributario extien-

⁷ En esta línea, la Corte Constitucional sostiene que «[e]l establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: en forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las base que la Constitución determina (...) El régimen constitucional guatemalteco no sólo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) estén establecidos en la ley (...) la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, puesto que del Estado absoluto, que establecía la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que se somete el poder al Derecho, quedando el legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe. El artículo 239 enmarca concretamente la competencia en materia de normación tributaria sin hacer diferenciación respecto a la naturaleza de las cargas impositivas, sean ordinarias o extraordinarias, pues para ambas tendrá que limitarse a las bases de recaudación ahí enunciadas...» —SCC de 11/09/96, *ibidem*, pág. 229—.

⁸ *Ibidem*, pág. 228.

⁹ *Ibidem*, pág. 227.

de, con buen criterio a la luz de los principios de seguridad jurídica y certeza del Derecho¹⁰, el requerimiento de regulación mediante ley de otros elementos del tributo o de su aplicación, como el responsable, la condonación, la obligación de pagar intereses tributarios, el establecimiento de los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria, las formas de extinción de los créditos tributarios o la prescripción en materia tributaria —art. 3—, la naturaleza del Código de ley ordinaria no impide que una ley posterior pueda remitir a una norma reglamentaria la determinación de estos elementos tributarios; segunda, el propio precepto constitucional admite la competencia reglamentaria para regular el cobro administrativo del tributo, así como para establecer los procedimientos de aplicación que faciliten su recaudación.

Correspondiendo a la Corte Constitucional, en tanto que intérprete máximo de la Constitución, determinar el alcance relativo del principio de reserva de ley en materia tributaria; concretando, en su caso, los elementos del tributo reservados constitucionalmente a la ley, ya que el precepto constitucional no determina de modo acabado los elementos del tributo afectados por el principio de reserva de ley, sino que utiliza la expresión, para referirse a los mismos, «especialmente», pero no emplea la expresión exclusivamente. De ahí que quede abierta la posibilidad de que la Corte Constitucional pueda incluir algún otro elemento del tributo como bases de recaudación, al considerarlo esencial para garantizar el principio de autoimposición.

Junto al carácter relativo del principio de reserva de ley en materia tributaria, predicado constitucionalmente, debemos plantearnos su carácter flexible, o no; referido al alcance de la regulación reglamentaria de los elementos amparados por el principio de reserva de ley. Aspecto jurídico respecto del que no se ha pronunciado la Corte Constitucional. No obstante, dada la precisa configuración jurídico-constitucional del poder tributario municipal, caracterizada por un sujeto, el municipio, carente de poder legislativo, pero que goza de autonomía para la gestión de los intereses primarios del pueblo y el territorio al que representa democráticamente, debemos concluir que el principio de reserva de ley tributario en Guatemala se articula de modo flexible, ya que corresponde al legislador, conforme a las exigencias del principio de reserva de ley, crear los tributos, así como regular los elementos esenciales de los mismos —arts. 239 y 255 CG—; pero de forma tal que salvaguarde la autonomía de un órgano de-

¹⁰ Así lo remarca la propia Corte Constitucional cuando afirma que «[l]a Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad... En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria» —SCC de 08/02/94, *ibidem*, pág. 230—.

mocrático como el municipio, permitiéndole, mediante el ejercicio de su potestad normativa, participar en la ordenación de dichos elementos esenciales, al menos de algunos de ellos, señaladamente los cuantitativos; más próximos a su determinación en conexión con criterios técnicos, como el coste del servicio; y fundamentalmente en el marco de aquellos tributos, como las tasas, en los que la libertad de decisión es mayor que en los impuestos, y tiene una menor incidencia sobre el patrimonio del contribuyente; sin llegar, en ningún caso, a la desregulación del tributo, permitiendo enseñorearse al reglamento de una materia, la tributaria, reservada, en sus elementos esenciales, a la ley.

De forma que debe fijarse el equilibrio entre todos los principios en juego en el establecimiento de tributos municipales.

III. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

1. Configuración jurídica

En Guatemala, la contribución al gasto público se debe realizar de acuerdo con el principio de capacidad económica. En efecto, el mandato constitucional impone la contribución al gasto público «en la forma prescrita por la ley» —art. 135 CG—; esto es, como ya afirmamos *supra*, en la forma prescrita por la Constitución guatemalteca, ya que la ley no puede ser más que expresión de la idea de justicia constitucional; lo que implica que, por un lado, los tributos deben establecerse por el Congreso «de acuerdo a la equidad y justicia tributaria» —art. 239 CG—; y, por el otro, «[e]l sistema tributario debe ser justo y equitativo» —art. 243 CG—; identificándose la equidad y la justicia tributaria con el principio de capacidad económica, al afirmarse constitucionalmente que para alcanzar un sistema tributario justo y equitativo «las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago» —art. 243 CG—.

No obstante, a la luz del Ordenamiento Jurídico, siendo el principio de capacidad económica un criterio de justicia tributaria ineludible, no es el único, ya que la Constitución no sólo prescribe la contribución al gasto público de acuerdo con el principio de capacidad económica —arts. 239 y 243 CG—, sino, también, «conforme a las necesidades del Estado» —art. 239 CG—, que conecta al tributo con los fines de Estado, proclamados constitucionalmente; de acuerdo con el principio de igualdad, contemplado en el artículo 4 CG; así como de acuerdo con el resto de principios constitucionales aplicables en materia tributaria.

De forma que, actualmente, el principio de capacidad económica debe conjuntarse con el resto de principios y fines constitucionales para configurar la idea de justicia tributaria. En este sentido, «[j]usticia tributaria y

capacidad de pago están relacionadas y vinculadas al principio de igualdad tributaria, y se persigue que el que posee más pague más, el que posee menos, pague menos, y el que nada posee no pague nada» —SCC de 06/08/91¹¹—. Ciertamente, actualmente el principio de capacidad económica expresa, sin agotar, la idea de justicia constitucional en materia tributaria.

Como criterio de justicia tributaria ineludible, es fundamental fijar su contenido; esto es, la idea de justicia a materializar por el legislador, así como por los órganos aplicadores de los tributos, en orden al cumplimiento del mandato constitucional. Al respecto, y como contenido básico, el principio de capacidad económica establece una exigencia lógica, que se materializa en la exigencia de la conexión ineludible del tributo con manifestaciones de fuerza económica, aptas para cumplir con la obligación pecuniaria que básicamente implica. De modo que la capacidad económica se presenta como el substrato de toda imposición; con independencia de que en determinados tributos se materialice en límite negativo, en tanto que mínimo lógico exigible de toda imposición, y en otros configure todos sus elementos. Erigiéndose, desde esta perspectiva, en garantía para el obligado tributario en el sentido de que el deber/derecho constitucional de contribuir al gasto público sólo podrá llevarse a cabo de acuerdo con las exigencias del principio de capacidad económica —art. 135 CG—.

En efecto, toda exacción tributaria debe edificarse, por mandato constitucional, sobre manifestaciones de fuerza económica. Así, sostiene la Corte Constitucional que

«existe una prescripción constitucional que obliga a que los tributos al fisco sean justo y equitativos, por lo que, para cumplirla, los impuestos debe 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 e 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» —Sentencia de 11/09/96—¹².

Manifestaciones de fuerza económica que deben ser reales y efectivas; excluyendo el gravamen de aquellas manifestaciones de riqueza inexisten-

¹¹ *Ibidem*, pág. 237.

¹² *Ibidem*, pág. 237.

tes o ficticias; como pone de manifiesto la Corte Constitucional cuando afirma, por una parte, que «[t]omar en cuenta únicamente como base imponible el volumen del objeto gravado no es un indicador, por sí mismo, de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que los productos gravados no tienen el mismo costo, ni valor comercial...» —Sentencia de 06/03/06—¹³, pudiendo llegar a gravar capacidades económicas inexistentes; y, por la otra, que

«...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 está 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» —Auto CC de 17/07/09¹⁴—.

Sin embargo, siendo imprescindible la concepción del principio de capacidad económica, como exigencia lógica, no agota su contenido, ya que no toda manifestación de fuerza económica es apta para contribuir al gasto público. Ciertamente, la conexión del tributo con manifestaciones objetivas de fuerza económica no garantiza en todo caso la aptitud subjetiva para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; como evidencian los institutos del mínimo vital y la confiscación tributaria.

En efecto, no es apta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos la riqueza indispensable para la satisfacción de las necesidades vitales (comida, ropa, vivienda, etc.). Articulándose dicha concepción con la denominación de mínimo vital; con naturaleza de exención; implicando la fijación por parte del legislador de la cuantía de fuerza económica que no revela capacidad contributiva en orden a salvaguardar el contenido de justicia del principio de capacidad económica en el sistema tributario. En este sentido, la riqueza apta para tributar debe superar la establecida como mínimo vital; gráficamente afirma la Corte que «...la obligación surge de dos condiciones indispensables:... y, la otra, que los llamados a contribuir se encuentren en la situación real de estar percibiendo ingresos actuales superiores al mínimo exento...» —Sentencia de 1/09/96¹⁵—; de forma que dicha idea de justicia exige «establecer exenciones que excluyan de la tri-

¹³ *Ibidem*, pág. 229.

¹⁴ *Ibidem*, pág. 228. En la misma línea, la Corte sostiene que «...debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir renta» Sentencia de 24/04/08, *ibidem*, pág. 235—.

¹⁵ *Ibidem*, pág. 237.

butación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales» —Sentencia de 24/04/08—¹⁶.

En definitiva, se progresa hacia la construcción del principio de capacidad económica como cualidad subjetiva del obligado tributario; en cuyo marco la capacidad económica se identifica con la aptitud del contribuyente para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; aptitud que se obtiene de la comparación de su fuerza económica con los elementos del sistema tributario que incide sobre aquél. En definitiva, es el sistema tributario el que debe responder al principio de capacidad económica en referencia al sujeto. Aunque esta concepción resulta poco operativa; requiriendo la misma el establecimiento de exenciones, mínimos vitales, bonificaciones, deducciones, etc. Institutos todos que garanticen la contribución del contribuyente a los gastos públicos sólo en aquellos casos en los que se acredite, con independencia de la conexión del tributo con manifestaciones objetivas de fuerza económica, la aptitud subjetiva del contribuyente para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

No siendo esta concepción ignorada por el Ordenamiento jurídico guatemalteco, al referir que es el sistema tributario el que debe responder al principio de capacidad económica —art. 243 CG—; ni por la Corte Constitucional, al sostener que «...es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivización del tributo)» —Sentencia de 05/02/02¹⁷—; o que «dicho principio consiste en la justa distribución de las cargas tributarias con el fin de que se ajusten a la capacidad económica de cada contribuyente, de forma que, a mayor capacidad contributiva, el sacrificio sea igual» —Sentencia de 06/03/06¹⁸—.

Finalmente, de *lege ferenda*, sería deseable incrementar el grado de penetración del principio de capacidad económica en la configuración de las categorías tributarias; particularmente en el concepto de impuesto, que como categoría se edifica sobre dicho principio de justicia, a diferencia de las tasas, que tienen como hecho generador la actividad administrativa. En este sentido, entendemos que pretender edificar la diferencia entre ambas categorías tributarias en función de que la actividad administrativa sea general o prestada de forma individualizada a los ciudadanos no presenta unos cimientos firmes, al obedecer a una voluntad política que en cualquier momento puede cambiar, ya que cualquier servicio, como la educación, puede financiarse con impuestos o tasas, en función de la voluntad política de permitir el acceso de todos al servicio público —impuestos—,

¹⁶ *Ibidem*, pág. 235.

¹⁷ *Ibidem*, pág. 236.

¹⁸ *Ibidem*, pág. 229.

o restringirlo sólo a aquellos que lo paguen —tasas—. Al igual que podríamos referirlo al servicio de recogida de basuras, ya que todos los servicios pueden entenderse prestados de forma general o individualizada en función de cómo planteemos su financiación.

2. El candado de la doble tributación

La Constitución guatemalteca prohíbe la doble o múltiple tributación interna —art. 243 CG—; entendiéndose por tal aquella situación tributaria en la que un mismo hecho generador es gravado dos o más veces por uno o más titulares de poder tributario —art. 243 CG—; concibiéndose hecho generador, como no puede ser de otra forma, como aquel presupuesto de hecho tipificado por la norma tributaria para configurar un tributo, determinante del nacimiento de la obligación tributaria, atribuible al mismo contribuyente y referible al mismo aspecto temporal, evento o período impositivo, en función de su naturaleza instantánea o periódica —art. 243 CG—.

El fin de la instauración de la prohibición constitucional de la doble o múltiple tributación interna es hacer realidad el mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de forma equitativa y justa —art. 243 CG—; esto es, hacer realidad tanto el principio de capacidad de pago, que puede verse vulnerado por situaciones de doble tributación, como el principio de seguridad jurídica y certeza del Derecho, evitando que una misma situación determine diversas consecuencias jurídicas.

Sin embargo, esta finalidad, plenamente acomodada a la idea de justicia constitucional, queda amortiguada con el mandato de eliminar progresivamente las situaciones de doble o múltiple tributación «para no dañar al fisco» —art. 243 CG—. El constituyente opta por introducir un elemento: el interés fiscal, distorsionador de la idea de justicia constitucional; además de vulnerador del mandato de contribuir conforme a la capacidad económica de cada uno y con arreglo al principio de seguridad jurídica; y además hacerlo con una dosis importante de indeterminación, al señalar que dicha anomalía deberá eliminarse «progresivamente».

Sin que dicha disfunción haya sido radicalmente rechazada por la Corte Constitucional; limitándose bien a negar la posibilidad, en el marco de una situación de doble o múltiple tributación, de incrementar el gravamen de uno de los impuestos afectados «porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación... del Estado» —Sentencia de 15/10/02¹⁹—; bien a defender que el candado de la doble tributación «se cumple mediante dos acciones, siendo éstas la

¹⁹ *Ibidem*, pág. 236.

de eliminar en forma definitiva uno de los impuestos coexistentes (en el caso de la doble tributación), y la de modificar tributos haciéndolos menos gravosos (en el caso de la múltiple tributación)» —Sentencia de 15/10/02²⁰—. Posición esta última sorprendente, por contradictoria, al prever la medida más importante, eliminación de forma definitiva de uno de los impuestos, para el supuesto menos gravoso, el de la doble tributación; mientras que se contempla la medida menos importante, modificación de los tributos implicados haciéndolos menos gravosos, para los supuestos más graves, el caso de la múltiple tributación.

La prohibición de la doble tributación se construye sobre el hecho generador; circunstancia que tiene como efecto pernicioso el hecho de que si dos o más tributos con hechos generadores —imponibles— diferentes, con independencia de que sean establecidos por un mismo poder tributario o por diferentes poderes tributarios, inciden sobre la misma materia imponible, entendida como realidad económica llamada a soportar el tributo (renta, consumo, patrimonio global o concreto, actividad económica, etc.), no se produce jurídicamente doble o múltiple tributación interna.

En efecto, dicha situación no está prohibida constitucionalmente. Sin embargo, la materia imponible es la base sobre la que se edifica el principio de capacidad económica, que exige la conexión del tributo con realidades económicas aptas para soportar la contribución. Siendo un instituto jurídico-tributario con aptitud para ser utilizado en la valoración de la justicia del sistema tributario, al permitir calcular, y en su caso limitar, la carga tributaria que recae sobre las distintas manifestaciones de riqueza de la que es titular el contribuyente; que, no obstante, es ignorado por el mandato constitucional y por la propia Corte.

Procediendo cuestionarse ¿cuál es el antídoto previsto por el Ordenamiento jurídico guatemalteco ante una situación de acumulación de tributos, aunque tengan sus hechos generadores —imponibles— diferentes, que incidan sobre una misma materia imponible? Ciertamente, la prohibición constitucional de la doble o múltiple tributación interna no. De ahí la necesidad de hacer operativo el principio de capacidad económica como cualidad subjetiva, aunque sea proyectado respecto de cada figura tributaria mediante exenciones, deducciones, etc. Correspondiendo a la Corte Constitucional en dicho objetivo un papel fundamental.

3. El principio de no confiscatoriedad

La Constitución guatemalteca garantiza el derecho de propiedad, en tanto que «derecho inherente a la persona humana» —art. 39 CG—; fun-

²⁰ *Ibidem*, pág. 236.

damento éste criticable, ya que no es cierta dicha afirmación como demuestra la propia historia; donde podemos encontrar no pocos ejemplos de comunidades humanas que han existido ajenas al concepto de propiedad privada.

El derecho de propiedad otorga a su titular poder de disposición sobre los bienes y derechos objeto del mismo; aunque no de un modo absoluto, sino «de acuerdo con la ley» —art. 39 CG—. Ley que tendrá en cuenta tanto la Constitución financiera²¹, como, y sobre todo, la función social de la propiedad, constitucionalmente proclamada; ya que el Estado, por mandato constitucional, debe garantizar el ejercicio del derecho, creando las condiciones que, por un lado, faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes; y, por el otro, permitan el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos —art. 39 CG—; en consonancia con el mandato constitucional de prevalencia del interés social sobre el interés particular —art. 44—. En este sentido, sostiene la Corte que

«[I]a propiedad privada se reconoce...; ello sin perjuicio, claro está, de que por ley, pueda ser limitada su disposición cuando sea contraria a los fines sociales o necesaria a la realización del bien común o interés social, que se erige en prevalente como especialmente lo señala el artículo 44 constitucional» —Sentencia de 26/09/1996²²—.

El reconocimiento constitucional del derecho de propiedad se materializa en el ámbito tributario en el establecimiento del principio constitucional de no confiscatoriedad; esto es, en la prohibición del impuesto confiscatorio —art. 243 CG—; concebido como «aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede del límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta» —SCC de 03/12/08²³—. Siendo esta última delimitación la que se acerca cabalmente al concepto de confiscatoriedad; mientras que los otros referentes

²¹ En este sentido, «la Corte estima que la propiedad en cuanto derecho individual, está supeditado en sus alcances y en el modo de ejercitarlo, a lo que establece la Constitución política... el de propiedad implica... congruencia con el orden general de la comunidad, con las exigencias de justicia, de orden público, de seguridad y de paz social a las que el régimen institucional de la sociedad política debe dar satisfacción para que la convivencia sea posible y se asegure el bienestar general» —SCC de 10 de diciembre de 1991, *ibídem*, pág. 59—.

²² *Ibídem*, pág. 59. Y es que como reiteradamente reconoce la Corte «no es propio de la vida en sociedad el ejercicio absoluto de este derecho. Tal afirmación encuentra tb. 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 del 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» Sentencia de 25/02/87, *ibídem*, pág. 59.

²³ *Ibídem*, pág. 234.

del impuesto confiscatorio son conceptos indeterminados: «impuesto excesivo»; «produce efectos indeseables» o «excede del límite de lo razonable»; circunstancia que los inhabilita como elementos jurídicos sólidos sobre los que edificar el concepto de impuesto confiscatorio.

Desde aquella perspectiva, el principio de no confiscatoriedad se conecta con las exigencias del principio de capacidad económica; asumiendo en su seno la condición de límite máximo imponible; al exigir que el tributo no agote la riqueza imponible sobre la que incide.

El principio de no confiscatoriedad se predica constitucionalmente de cada tributo y no del sistema tributario; al aludir el artículo 243 a la prohibición de los tributos confiscatorios; aunque debe rechazarse frontalmente la admisibilidad constitucional de un sistema tributario confiscatorio en Guatemala, tanto por la imposibilidad de que sus elementos, individualmente considerados, lo sean; como por las exigencias constitucionales de sistema tributario equitativo y justos, así como de respeto al derecho de propiedad.

La confiscatoriedad no se identifica en todo caso con la prohibición de doble o múltiple tributación, ya que aquélla, ciertamente, puede producirse por la doble tributación, pero también por otros motivos, como, por ejemplo, por unos tipos de gravamen excesivos.

No obstante, bien sea concebido individualmente; bien sea concebido como límite máximo imponible del principio de capacidad económica, el elemento clave de su configuración es la determinación del criterio técnico determinante de su realización. Así lo ha ratificado reiteradamente la Corte Constitucional, advirtiendo de que es «el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio» —Sentencia de 03/12/08²⁴—. Siendo al respecto determinante atender «al momento, al lugar y a las finalidades económico sociales que se pretendan con cada tributo» —SCC de 18/07/91²⁵—.

4. La admisibilidad constitucional de la función extrafiscal de los tributos

La función extrafiscal de los tributos alude a la articulación jurídica del tributo con la finalidad de realizar directamente fines constitucionales; quedando el fin recaudatorio como mera finalidad secundaria, aunque siempre presente, al ser un elemento constitutivo del tributo en tanto que prestación pecuniaria, coactiva y contributiva, aunque no como el fin principal, sino como elemento modulador del comportamiento a través del que se obtiene el fin extrafiscal.

²⁴ *Ibidem*, pág. 234.

²⁵ *Ibidem*, pág. 238.

Ahora bien, en Guatemala ¿está admitida constitucionalmente la función extrafiscal de los tributos? La Constitución no la contempla. La norma codificadora guatemalteca no dogmatiza la función extrafiscal de los tributos, ya que señala como objeto del tributo «obtener recursos para el cumplimiento de sus fines» —art. 9 CT—. En consonancia, la Corte, en algunos pronunciamientos, rechaza la función extrafiscal de los tributos, al afectar, mermándolo, al fin fiscal; como cuando sostiene que

«[e]n lo que se refiere al inciso a) del artículo 119, debe tomarse en consideración que es cuestión de política gubernamental determinar cómo se estimula la iniciativa en actividades agrícolas, y que esto no impide establecer impuestos, ya que con ello el Congreso únicamente ejerce su potestad de decretarlos, conforme a lo que considera las necesidades del Estado, por lo que es este el objetivo de la imposición de una tributación y para considerar que esta actividad va contra el desarrollo económico de la Nación, sería necesario demostrar que éste y no el fiscal, es el verdadero objetivo de la carga impuesta al contribuyente, pues de otra manera se podría debilitar peligrosamente esa potestad fiscal, base de la subsistencia económica del Estado» —Sentencia de 05/02/1988²⁶—.

Sin embargo, la Constitución guatemalteca impone al Estado intervenir en la economía para lograr la utilización de los recursos naturales, el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional —art. 118—. En la misma línea, establece como obligaciones fundamentales del Estado, entre otras, estimular la iniciativa económica, preservar el medio ambiente, elevar el nivel de vida y el bienestar de las familias, proteger las cooperativas, extender el tejido industrial por todo el territorio, fomentar la construcción de viviendas populares en propiedad y fomentar el desarrollo rural —art. 119 CG—. En definitiva, ambos artículos constitucionales, junto con otros muchos que podemos citar, como el 71 que obliga al Estado a proporcionar educación a sus habitantes, establecen los fines constitucionales; como remarca la propia Corte, aunque referido al artículo 118, con la feliz expresión: «indicación finalista del sentido de la Constitución» —Sentencia de 31/07/96²⁷—.

Los fines de estado son mandatos constitucionales a realizar por el Ordenamiento jurídico²⁸; del que el Derecho tributario es parte. De ahí que

²⁶ *Ibidem*, págs. 116-117.

²⁷ *Ibidem*, pág. 116.

²⁸ Así lo ratifica la propia Corte, cuando afirma que «(...) el artículo 119 inciso h), (...) es una norma de carácter programática y lo que hace es imponer al Estado la obligación de impedir las prácticas excesivas que conduzcan a la concentración de bienes y medios de producción en detrimento de la colectividad... y que contiene una directriz para que por medio de leyes pertinentes el Estado pueda intervenir en esa actividad» —Sentencia de 03/01/96, *ibidem*, pág. 117—.

dichos fines se prediquen como propios del sistema tributario; que forzosamente ha de ordenarse a su satisfacción. De hecho, la Constitución impone «contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley» —art. 135—; ley que, de acuerdo con los mandatos constitucionales, configurará el deber de contribuir de acuerdo con el principio de legalidad, el principio de capacidad económica y los fines constitucionales. En definitiva, los tributos, por mandato constitucional, además de ser intrínsecamente institutos para financiar el gasto público, pueden servir para coadyuvar a la realización directa de fines constitucionales.

Así puede atisbarse en la propia doctrina constitucional cuando afirma que, estando el desarrollo sostenible propugnado por el artículo 64 CG, «es viable su regulación legal y administrativa con fines a su preservación, protección, conservación y reestablecimiento» —SCC de 05/09/2006²⁹—; e incluso afirmarse como fundamento de las diferenciaciones de trato tributario, cuando se sostiene que:

«[e]s universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económico o social del Estado» —SCC de 24/02/04³⁰—.

A la luz de lo cual, puede sostenerse que los tributos con finalidad extrafiscal son admisibles en el Ordenamiento jurídico guatemalteco. Ante lo cual, el tributo, en Guatemala, deja de tener una función, exclusivamente, medial o instrumental, dirigida a acarrear recursos con los que otros ordenamientos cumplan fines, para, en su caso, dirigirse directamente a la realización de éstos.

En este marco, el fin de los tributos con finalidad extrafiscal es modular los comportamientos de las personas —físicas/jurídicas— en orden a coadyuvar a la realización de los fines constitucionales; bien incentivando aquellas conductas favorecedoras de la consecución del fin constitucional; bien desincentivando las contrarias. Dando lugar, consecuentemente, tanto a tributos con finalidad extrafiscal, como a medidas con finalidad extrafiscal (exenciones, deducciones, etc.).

Así, por un lado, los tributos con finalidad extrafiscalse encaminan adeseincentivar aquellos comportamientos contrarios a la consecución del fin constitucional perseguido; por ejemplo, el ambiental; mediante el ex-

²⁹ *Ibidem*, pág. 73.

³⁰ *Ibidem*, pág. 235.

pediente de articular jurídicamente el tributo insertando dicha finalidad en su estructura jurídica; esto es, gravando la actividad a desincentivar, sujetando a gravamen a los realizadores de dichas actividades desincentivadas, configurando la base imponible como medida de dicha actividad desincentivada, etc.; de forma que la realización de dicha actividad, por ejemplo, contaminante, se desincentiva, y en mayor medida conforme mayor sea la contaminación provocada; produciendo, a la par, como efecto secundario, una función financiera, proporcionando al Estado ingresos públicos, mediante el expediente de imputar los costes sociales provocados a sus realizadores.

Mientras que, por el otro, las exenciones/deducciones con finalidad extrafiscal tienen como finalidad incentivar aquellos comportamientos favorables a la consecución del fin constitucional; mediante el expediente de conectar el comportamiento favorable al efecto desgravador que implica la exención o deducción. Función extrafiscal de los tributos, ésta, avalada por la propia Corte, cuando afirma que:

«[l]a exención tributaria, como técnica de fomento o estímulo de determinadas actividades socio-económicas, constituye una excepción al régimen general del respectivo tributo y opera como instrumento al servicio de fines de utilidad pública o de interés colectivo» —SCC de 07/09/93³¹—.

Tributos que, finalmente, para alcanzar su finalidad, se articulan con arreglo principalmente a principios constitucionales distintos del principio de capacidad económica. Así, por ejemplo, los tributos ambientales de acuerdo con el principio de «quien contamina, paga». Ahora bien, la Constitución guatemalteca impone la contribución al gasto público de acuerdo con el principio de capacidad económica, como principio ordenador inexcusable del tributo. Situación que nos hace plantearnos ¿cómo se acomodan las exigencias del principio de capacidad económica en el seno del tributo con finalidad extrafiscal?

La solución proviene de la exigencia, ineludible, de convivencia de los diversos principios en el seno de los tributos con finalidad extrafiscal; sujetando a gravamen, por ejemplo en el seno de tributos ambientales, manifestaciones de riqueza con efectos contaminantes, como el consumo contaminante; o bien otras realidades contaminantes, como las emisiones o vertidos contaminantes, pero determinando su sujeción sólo en aquellos supuestos en los que se realiza desde manifestaciones económicas, como desde industrias; o bienes patrimoniales, como inmuebles. En cuyo seno, el principio de capacidad económica se proyecta como límite negativo;

³¹ *Ibidem*, pág. 231.

siendo imprescindible, de *lege ferenda*, la activación de su contenido como cualidad subjetiva.

IV. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

1. Configuración jurídica

La contribución al sostenimiento de los gastos públicos debe realizarse teniendo en cuenta el principio de igualdad tributaria; y ello con arreglo, de acuerdo con la doctrina de la Corte, al hecho de constituir, dicho principio, «uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 constitucional» —Sentencia de 24/02/04³²—. A nuestro juicio, además de estar implícito el principio de igualdad tributaria en la exigencia de equidad y justicia a la que deben responder tanto los tributos, como el sistema tributario; la igualdad tributaria en Guatemala es un Derecho de todos, expresamente proclamado por la Constitución. En efecto, en Guatemala, todos los seres humanos son iguales en derechos —art. 4 CG—. Siendo uno de ellos el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos —art. 135 CG—; con independencia de que venga referido, exclusivamente, a los guatemaltecos, ya que su conexión con el artículo 4 CG, que predica la igualdad en derechos de todos, hace extensible el deber/derecho de contribuir a todos aquellos casos en los que los no guatemaltecos obtengan beneficios, y no sólo en términos económicos, del gasto público en Guatemala, bien por residir, de forma temporal o permanente, en el país; bien por ser titular de bienes radicados en Guatemala; o bien por realizar actividades económicas conectadas con el territorio o residentes en Guatemala.

En su formulación más básica, la Corte ha definido el principio de igualdad tributaria en el sentido de «dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones» —Sentencia de 24/02/04³³—; de «tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias» —Sentencia de 31/07/03³⁴—; «sin embargo, en el caso de variar las circunstancias, de ser desiguales los sujetos o de estar en desigualdad de condiciones, han de ser tratados de forma desigual»; concluyendo que «[e]l derecho de igualdad puede expresarse en síntesis como el mismo tratamiento a situaciones iguales, y distinto a situaciones diferentes. La discriminación es la negación de este derecho, en-

³² *Ibidem*, pág. 235.

³³ *Ibidem*, pág. 235.

³⁴ *Ibidem*, pág. 235.

tendiéndola como el trato desigual injustificado...» —Sentencia de 30/09/2004³⁵—.

De acuerdo con lo cual, sostiene la Corte que:

«el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económico o social del Estado...» —Sentencia de 24/02/04³⁶—;

esto es, siempre que la diferenciación de trato fiscal tenga una justificación objetiva y razonable de acuerdo con la idea de justicia constitucional; debiéndose exigir, además, que dicha diferenciación razonable y justificada sea proporcionada al fin que persigue —Sentencias del Tribunal Constitucional español 214/94; 134/96; 117/98; 46/99; 1/01; 47/01, etc.—, en tanto que principio de justicia propia e intrínseco al Estado de Derecho.

Pronunciamientos de la Corte que proyecta la igualdad tributaria ante la ley; esto es, en la fase de creación de la ley tributaria; echándose en falta, tal vez sea por nuestra propia ignorancia, aquellos relativos a la fase de aplicación de la ley; esto es, aquellos en los que se ven comprometidos las actuaciones de los órganos aplicadores del Derecho, Administración y órganos judiciales, en tanto que exigencia de que no modifiquen el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, salvo que exista justificación, objetiva y razonable, para ello.

No obstante, del extenso conjunto de pronunciamientos de la Corte Constitucional acerca del principio de igualdad tributaria cabe entender una posición favorable al principio de igualdad material o real, que propugna la conducta activa de los poderes públicos, encaminada a realizar la igualdad real y efectiva, creando las condiciones y removiendo los obstáculos, en aras de realizar los mandatos constitucionales, mediante el expediente de propugnar aquellas desigualdades, amparadas en mandatos constitucionales, que coadyuvan a la eliminación de las desigualdades reales. Posición que parece atisbarse en la afirmación de la Corte de que:

«este principio de igualdad... no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge» —Auto de 16/06/1992—.

³⁵ *Ibidem*, pág. 9.

³⁶ *Ibidem*, pág. 235.

Aunque su contenido básico, ampliamente remarcado por la Corte, se proyecta en el ámbito tributario mediante el principio de capacidad económica, que sirve de presupuesto de materialización de aquél; en el sentido, en palabras de la Corte, de «que el principio de capacidad de pago 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» —Sentencia de 24/04/08³⁷—.

Ciertamente, la estructura territorial del Estado, reconociendo a los municipios poder tributario, acarrea desigualdades de trato tributario entre los ciudadanos de los diferentes municipios; como lógica consecuencia del ejercicio de dicha potestad en relación con el establecimiento, o no, de tasas o contribuciones, no establecidas en otros municipios o establecidas con diversa intensidad cuantitativa. Circunstancia que no puede valorarse como contraria al principio de igualdad tributaria, ya que el mismo no puede concebirse como exigencia de igualitarismo; sino como exigencia de igualdad tributaria sustancial, en el marco del respeto a la autonomía municipal; que se erige en garantía constitucional de debido respeto en la configuración del resto de institutos jurídicos, entre ellos los tributarios.

Finalmente, a nuestro juicio, la idea de justicia derivada del principio de igualdad tributaria se proyecta en los principios de generalidad y de progresividad; también configuradores del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

2. El principio de generalidad

El principio de generalidad hunde sus raíces en la revolución francesa; en su lucha por proscribir los privilegios de la nobleza y el clero, exentos de pagar impuestos, siendo los titulares de las mayores manifestaciones de capacidad económica; constituyendo, hoy día, un principio de justicia tributaria aplicable en Guatemala.

En efecto, aun cuando no se establece expresamente por el Ordenamiento jurídico como uno de los principios de justicia tributaria, expresa uno de los contenidos del principio de igualdad. En este sentido, la Corte ha manifestado que el principio de igualdad constituye un criterio contributivo, que exige la universalización del tributo; esto es, la contribución de todos a los gastos públicos sin privilegios; sosteniendo, expresiva y acertadamente, que «la equidad y la justicia tributarias están vinculadas al principio de igualdad tributaria, que tiene como característica propia la universalización del tributo» —Sentencia de 23/10/03³⁸—. De forma que

³⁷ *Ibidem*, pág. 235.

³⁸ *Ibidem*, pág. 229.

«[l]a generalidad... se refiere a que todos los individuos deben pagar impuestos, por lo que nadie puede quedar exento de la obligación del impuesto analizado a no ser por la única excepción de carecer de capacidad de pago...» —SCC de 11/09/96³⁹—; entendiéndose «como privilegio la prerrogativa que se concede a alguien, ya sea confiriéndole un derecho del que no gozan los demás o liberándolo de una carga o gravamen, sin liberar de ella a las otras personas que se encuentren en la misma posición» —SCC 10/12/91⁴⁰—.

Aunque dicha configuración no puede llegar a la afirmación de que la justicia distributiva implica «que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos, porque los mismos sirven fines sociales y son necesarios para la subsistencia del Estado, y por esto la equidad concede universalidad al tributo» —SCC de 11/09/96⁴¹—; ya que dichas manifestaciones de capacidad económica sólo pueden ser llamadas a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos si el legislador, en el marco de su libertad de configuración normativa, hubiese acordado sujetarlas a gravamen, ya que por muy importantes que sean los fines llamados a cumplir por los tributos; los mismos, en el marco de un Estado de Derecho, no pueden dejar de buscarse en el marco de la ley, el Derecho y la justicia, que el Ordenamiento jurídico propugna.

De ahí que, más bien, el principio, hoy día, se materialice como exigencia de que no se concedan exenciones o deducciones discriminatorias; esto es, no justificadas objetiva y razonablemente a la luz de los fines constitucionales. Lo cual no impide el establecimiento de estas medidas siempre que tengan una justificación objetiva y razonable. En palabras de la Corte: «el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles» —Sentencia de 23/02/1993⁴²—.

3. El principio de progresividad

El principio de progresividad constituye otro principio de justicia tributaria no establecido expresamente por el Ordenamiento jurídico; aunque directamente deducible del principio de igualdad tributaria, en su vertiente de igualdad real o material. En este sentido, se predica del sistema tribu-

³⁹ *Ibidem*, pág. 237.

⁴⁰ *Ibidem*, pág. 126.

⁴¹ *Ibidem*, pág. 237.

⁴² *Ibidem*, pág. 232.

tario; exigiendo que la contribución al gasto público se incremente más que proporcionalmente conforme se incrementa la riqueza del contribuyente. Todo ello mediante el expediente bien, y sobre todo, del establecimiento de una tarifa progresiva, bien, y con menor incidencia, de la ordenación de exenciones, de deducciones o de tipos de gravamen reducidos.

La función a alcanzar con la progresividad del sistema tributario no es el incremento de la recaudación, sino la redistribución de la renta.

La Corte defiende el establecimiento de las tarifas progresivas como expresión de un «sistema justo y equitativo»; haciendo efectivo el principio de capacidad económica —Sentencia de 24/04/08⁴³—; que se vehiculiza a través del principio de igualdad tributaria; así afirma que «el principio de capacidad de pago 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» —Sentencia de 24/04/08⁴⁴—. Aunque dicha propuesta, en su literalidad, no garantiza la progresividad de la medida, ya que dicho efecto tributario también se alcanza en los tributos proporcionales; por lo que la progresividad no sólo exige que a mayor capacidad, el gravamen sea mayor, sino que sea más que proporcional.

V. EL PRINCIPIO DEL LIBRE MERCADO

Finalmente, la Constitución guatemalteca prohíbe los monopolios —art. 130—; exigiendo al Estado la protección de la economía de mercado; impidiendo las asociaciones que restrinjan la libertad de mercado o perjudiquen a los consumidores; como consecuencia de la concentración de bienes y medios de producción —arts. 119.h) y 130 CG—; así como favoreciendo el desarrollo del comercio y la defensa de los consumidores y usuarios —art. 119.i) y l) CG—.

Así lo ha entendido la Corte, al afirmar que:

«[e]l artículo 130 de la Constitución... Se trata también de dos normas que imponen directrices al Estado en orden a limitar determinadas actividades económicas de los particulares, para lo cual deberá «limitar» el funcionamiento de las empresas monopolísticas y «proteger» la economía de mercado» —Sentencia de 03/01/96⁴⁵—.

Mandato que impone a los poderes tributarios limitaciones en orden a regulaciones tributarias, que atenten contra la economía de mercado, en los

⁴³ *Ibidem*, pág. 235.

⁴⁴ *Ibidem*, pág. 232.

⁴⁵ *Ibidem*, pág. 126.

términos regulados constitucionalmente; del tenor de tributos que impidan el establecimiento empresarial o su desarrollo en términos económicos.

BIBLIOGRAFÍA

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD (2011), *Constitución Política de la República de Guatemala*, Ciudad de Guatemala.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.; CASADO OLLE-RO, G. (2011): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; Madrid, 22ª ed.