

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y LA MODIFICACIÓN
DEL AUMENTO DE ARANCELES EN EL REGISTRO
GENERAL DE LA PROPIEDAD**

MAGDA JOVITA URÍZAR REYES

GUATEMALA, MAYO DE 2013

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y LA MODIFICACIÓN
DEL AUMENTO DE ARANCELES EN EL REGISTRO
GENERAL DE LA PROPIEDAD**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MAGDA JOVITA URÍZAR REYES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, mayo de 2013

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL III:	Lic. Luís Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Víctor Andrés Marroquín Mijangos
VOCAL V:	Br. Rocael López González
SECRETARIA:	Licda. Rosario Gil Pérez

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Uc. JENARO OVIDIO MADRID MORALES

ABOGADO Y NOTARIO
40 calle No. 03-51 zona 8
Tel. 57662908
Guatemala, C.A

Guatemala, 02 de julio de 2012

Doctor
Bonerge Amilcar Mejia Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Pte.

Respetable Doctor:

Hago de su conocimiento que procedí a asesorar la tesis de la estudiante **MAGDA JOVITA URÍZAR REYES**, conforme el nombramiento que se me notificó en su oportunidad, de la intitulada **"EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y LA MODIFICACIÓN DEL AUMENTO DE ARANCELES EN EL REGISTRO GENERAL DE LA PROPIEDAD"**



En tal sentido, procedo a hacer el análisis del trabajo asesorado.

1. El contenido científico del trabajo de investigación se refiere al estudio del principio de capacidad de pago del contribuyente y el aumento de impuestos y honorarios cobradas por el Registro General de la Propiedad. Por su parte el contenido técnico se refiere a los requisitos de elaboración de tesis que se llenaron para realizar la investigación respectiva;
2. Los métodos de investigación utilizados fueron inicialmente el deductivo y posteriormente el inductivo, toda vez que se realizaron análisis de hechos particulares para llegar a conclusiones generales y viceversa. La técnica de investigación utilizada fue documental;
3. La redacción del trabajo fue analizada y en ese sentido se hicieron correcciones para hacer más entendible el contenido de fondo.
4. La contribución científica de la investigación se basa en que para aumentar las tarifas de honorarios e impuesto en el Registro General de la Propiedad, se debe hacer un estudio previo de la capacidad de pago, para verificar si es posible que el usuario del Registro tenga la solvencia económica para efectuar el pago, pues no sería justo que se aumenten los impuestos y honorarios a costa del usuario sin haber analizado la capacidad de pago de éste.

Uc. JARRO OVIDIO MADRID MORALES

ABOGADO Y NOTARIO

40 calle No. 03-51 zona 8

Tel. 57662908

Guatemala, C.A.



5. El contenido del trabajo de tesis se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva. La metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones, recomendaciones y la bibliografía, son congruentes a los temas desarrollados dentro de la investigación.

Por lo tanto al haber finalizado la asesoría del trabajo de tesis me permito emitir DICTAMEN FAVORABLE, en virtud que el mismo cumple con los requisitos exigidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Colegiado No. 1688

A large, stylized handwritten signature in black ink, which appears to be the name Ovidio Madrid Morales, written over a faint circular stamp.



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES,
Guatemala, 02 de agosto de 2012.

Atentamente, pase al LICENCIADO OTTO RENÉ ARENAS HERNÁNDEZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante MAGDA JOVITA URIZAR REYES, Intitulado: "EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y LA MODIFICACIÓN DEL AUMENTO DE ARANCELES EN EL REGISTRO GENERAL DE LA PROPIEDAD".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD ASESORIA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
BAMO/slh.

LIC. OTTO RENÉ ARENAS HERNÁNDEZ
ABOGADO Y NOTARIO

9ª. Av. 13-39 Zona 1

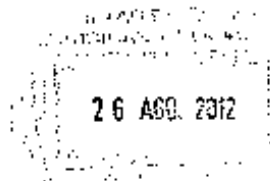
Tel.

Guatemala, C.A.



Guatemala, 26 de agosto de 2012

Doctor
Bonerge Arnílcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Pte.



De conformidad con el nombramiento emitido por esa unidad, procedí a revisar el trabajo de tesis de la Bachiller **MAGDA JOVITA URÍZAR REYES**, el cual se intitula "**EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y LA MODIFICACIÓN DEL AUMENTO DE ARANCELES EN EL REGISTRO GENERAL DE LA PROPIEDAD**"

Al realizar la revisión de tesis sugerí algunas correcciones de tipo gramatical y de redacción, que consideré en su momento eran oportunas, para la mejor comprensión del tema que se desarrolla, por lo que informo a usted que:

1. En relación al contenido de la presente tesis, opino que cumple objetivamente con cada uno de los capítulos elaborados, pues los mismos fueron ampliados y redactados a fin de que sea fácil su comprensión.
2. Es importante el estudio del tema desarrollado, los conceptos y definiciones, el análisis jurídico doctrinario determina que se debe hacer un análisis del principio de capacidad de pago de la persona para aumentar los honorarios en el Registro de la Propiedad, teniendo en cuenta la crisis económica que se vive en Guatemala, pues este principio es fundamental para el aumento de impuestos.
3. La metodología utilizada se dio a través de los métodos deductivo e inductivo, por el primero se obtuvieron propiedades generales a partir de las singulares, y por el segundo se obtuvieron propiedades particulares a través de las generales. Por el método analítico se descompuso el todo en sus partes para estudiar cada una de ellas con la finalidad de descubrir la esencia del problema. Por el sintético se enlazó la relación abstracta con las relaciones concretas de la investigación.
4. La técnica de investigación utilizada fue la documental y la bibliográfica, con las cuales se abarcó las etapas del conocimiento científico planteando el problema jurídico-social de actualidad y buscándole una posible solución.

Lic. OTTO RENÉ ARENAS HERNÁNDEZ
ABOGADO Y NOTARIO
9º. Av. 13-39 Zona 1
Tel.
Guatemala, C.A.



5. El presente trabajo de tesis es un material de consideración actual y que aporta un conocimiento científico en lo referente al principio de capacidad de pago del contribuyente.
6. En cuanto a las conclusiones y recomendaciones fueron redactadas en forma clara y debidamente fundamentadas, en congruencia con el tema investigado, por lo cual, brindan una valiosa contribución para el derecho. El presente trabajo de tesis es amparado por una bibliografía actual, en la que los autores son profesionales en la materia que se desarrolla en el presente trabajo.

En tal sentido, el contenido del trabajo de tesis me parece sumamente de actualidad, de esta cuenta la ponente cumplió con los requisitos establecidos exigidos por el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que deviene procedente emitir **DICTAMEN FAVORABLE.**

Sin otro particular me suscribo, atentamente,

Colegiado No. 3805

A large, stylized handwritten signature in black ink. Below the signature is an official stamp that reads 'L. OTTO RENÉ ARENAS HERNÁNDEZ' and 'ABOGADO Y NOTARIO'.




FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, C.A.



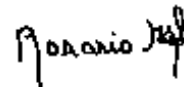
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 09 de abril de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante MAGDA JOVITA URÍZAR REYES, titulado EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO Y LA MODIFICACIÓN DEL AUMENTO DE ARANCELES EN EL REGISTRO GENERAL DE LA PROPIEDAD. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/slh.



Lic. Avelina Ortiz Orellana
DECANO





DEDICATORIA

- A DIOS:** Quien es fuente de sabiduría y proveedor de todo lo que tengo en la vida, quien me ayuda a cada momento a cumplir mis sueños.
- A MI AMADO ESPOSO:** **Wilson López**, por su apoyo incondicional, gracias amor por que cuando necesito algo eres tú quien provee todo para alcanzar mis metas, eres tú quien ha llenado mi vida de felicidad, quien ha estado conmigo en los peores momentos y también con mis padres, te amo mucho y gracias por ser el hombre que Dios puso en mi camino, este triunfo también es tuyo.
- A MIS HIJAS:** **Magda Pamela y Magda Dayana López Urízar**, por ser los luceros que alumbran mi camino para poder superarme más cada día; y a mi tercer bebé a quien espero con mucho amor.
- A MIS PADRES:** **Florencio Urízar y Bonifacia de Urízar**, por ser la fuente principal en la instrucción de cada principio, gracias por haberme formado y enseñarme a triunfar en la vida. Papá desde niña le admiré cuando salía con su máquina mecánica y con tan solo aquellos dos dedos índices escribía y hacía documentos, yo decía en mi pensamiento quiero ser licenciada para usar esa máquina de mi papá, hoy cumplo con usted, porque siempre me puso a declamar en público y ahora me desenvuelvo gracias a su labor y ejemplo. Madre, la mujer más digna y admirada del mundo para mí, gracias por enseñarme a trabajar, aunque usted no fue ni una sola vez a la escuela, hoy es la mujer que más respeto, gracias a usted por instruirnos en la educación y enseñarnos que no hay obstáculos en la vida para cumplir metas, los amo con todo mi corazón.
- A MIS HERMANOS:** **Lucila, Rudermiro, Dalila, Ottoniel, Doris, Hilda y Junior**, gracias por crecer, compartir y apoyarme en cada momento de mi vida y no dejarme sola nunca, los amo con todo mi corazón, y este triunfo es de ustedes también.
- A MIS SOBRINOS:** **Genry, Jonhi, Karina, Lusvin, Rudito, Jared, Yahir, Samuel, Alessandro, Ángel Daniel**, por hacerme tía feliz al conocerles y compartir sus travesuras.
- A MIS TÍOS:** Especialmente a **Juan, Esteban, Tomás, Paulita**, por ser una base importante desde el inicio de mi carrera, gracias por todo su apoyo y por haber confiado en mí; a **Santos**

Tránsito, Ramón, Vicente, Anselmo, Julio, Antonio e hijos, por brindarme su cariño.

A MIS ABUELAS: **Paula Reyes y Aparicia Reyes,** por ser las consejeras de mi vida y compartir mi triunfo.

A TI: **Estela Reyes y Carlos Chiguichón,** muchas gracias por recibirme cuando más necesité, no solo me diste casa y comida sino también una estufa, cama y la cuota de alquiler, muchas gracias por todo ese apoyo.

A MIS SUEGROS: **Ángel López y Reyna de López,** con respeto.

A MIS CUÑADOS: **Henry López, José, Marleny, Marta, Boris, Richar Ángel e Hirayda,** por ser parte de mi familia, gracias por su aprecio.

A MIS AMIGOS: **Dra. Celina Flores, Licda. Celsa, Licda. María Luisa, Licda. Mayra, Evelyn, Thelma, Ingrid Candelaria, Abigail, Claudia, Sarita Calderón, Rosmery.**

A MI ASESOR DE TESIS: **Lic. Jenaro Madrid,** gracias por haberme instruido en toda mi tesis y por ser una persona ejemplar para mi formación profesional.

A LOS LICENCIADOS: **Claudia Elvira, Huitz, Laura Consuelo Samayoa, Leonora Cordón, Edwar Gómez,** por ser personas esenciales y buenos amigos en los momentos que más necesité ayuda profesional.

A: **La Clínica para Personas con Artritis –AGAR–,** gracias doctora **Elga García** por ayudarme en mi salud y animarme para levantarme y seguir adelante.

A: **El Ministerio de la Mujer,** gracias porque en éste me he podido desenvolver como mujer y servir a mi prójimo.

A: La tricentenaria **Universidad de San Carlos de Guatemala,** en especial a la **Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,** forjadora de profesionales capaces e íntegros. Gracias por ser mi segunda casa, por abrirme el camino y siempre estar ayudando a los que más necesitamos para seguir adelante.

ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Estudio doctrinario.....	3
1.3. El sujeto activo de la obligación tributaria.....	5
1.3.1. El sujeto activo como receptor del pago.....	5
1.3.2. Imputación del pago.....	6
1.3.3. Pago por consignación.....	7
1.3.4. Pago por protesta.....	7
1.4. Monto y medios de pago.....	8
1.4.1. Monto de pago.....	8
1.4.2. Medios de pago.....	8
1.5. Aspectos temporales del pago.....	10
1.5.1. Plazo para el pago.....	10
1.5.2. Anticipos de pago o pagos a cuenta.....	10
1.5.3. Prórrogas y facilidades de pago.....	11
1.6. Mora en el pago de tributos.....	12
1.6.1. Concepto de mora.....	12
1.6.2. Efectos de la mora.....	13
1.7. Cobro ejecutivo de la obligación.....	15

CAPÍTULO II

2. Los impuestos, clases de tributos y fuentes del derecho tributario clases de tributos.....	17
2.1. Definición.....	17
2.2. Clases de fuentes en el derecho tributario.....	18

	Pág.
2.2.1. La Constitución.....	18
2.2.2. Tratados internacionales.....	19
2.2.3. La ley.....	20
2.2.4. Reglamentos.....	22
2.3. Leyes delegadas y decretos leyes.....	23
2.3.1. Decretos leyes: leyes de emergencia.....	23
2.3.2. Leyes delegadas.....	24
2.4. Clases de tributos.....	24
2.4.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	24
2.4.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	26
2.4.3. Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles.....	39
2.4.4. Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos.....	40

CAPÍTULO III

3. Principios fundamentales del derecho tributario.....	41
3.1. Principios aportados por Adam Smith.....	41
3.1.1. Principio de justicia.....	42
3.1.2. Principio de igualdad.....	44
3.1.3. Principio de capacidad de pago.....	48
3.1.4. El principio de certidumbre.....	52
3.1.5. Principio de comodidad.....	55
3.1.6. Principio de economía.....	56
3.1.7. Principio de legalidad y reserva de ley.....	57
3.1.8. Principio de generalidad.....	61

CAPÍTULO IV		Pág.
4. Principios relacionados con la capacidad contributiva.....		63
4.1 Capacidad de pago.....		63
4.2. Análisis jurídico doctrinario.....		63
4.3. Capacidad contributiva.....		68
4.4. Principio de igualdad.....		69

CAPÍTULO V		
5. El Registro de la Propiedad.....		75
5.1. Aspectos generales.....		75
5.2. Definición.....		76
5.3. Antecedentes del Registro de la Propiedad.....		77
5.4. Análisis legal.....		79
5.5. Organización del Registro de la Propiedad.....		81
5.6. Principios que fundamentan el Registro de la Propiedad.....		83
5.6.1. Principio de especialidad.....		83
5.6.2. Principio de determinación.....		84
5.6.3. Principio de legalidad.....		84
5.6.4. Principio de prioridad.....		85
5.6.5. Principio de publicidad.....		86
5.7. Naturaleza y enumeración.....		87
5.8. Principios registrales.....		87
5.8.1. Principio de publicidad.....		88
5.8.2. Principio de inscripción.....		88
5.8.3. Necesidad de inscripción.....		89
5.8.4. Principio de especialidad.....		90
5.8.5. Naturaleza de la inscripción de finca.....		90
5.8.6. Principio de consentimiento.....		91

CAPÍTULO VI

Pág.

6. Los aranceles del Registro de la Propiedad.....	93
6.1. Parte considerativa.....	93
6.2. Normativa.....	94
6.3. Documentos con varios actos o contratos.....	97
6.4. Destino.....	99
CONCLUSIONES.....	101
RECOMENDACIONES.....	103
BIBLIOGRAFÍA.....	105

INTRODUCCIÓN

El principio de capacidad de pago consiste en el estudio de quien tributa y su capacidad para pagar los aranceles aprobados por el Estado, analizando desde luego la necesidad que tenga el Estado de recaudar los mismos, pero sin dejar a un lado la capacidad económica que tenga el contribuyente.

El Registro General de la Propiedad aumentó el pago por inscripción, anotación y otros actos, cuyo aumento deja en la imposibilidad al interesado, en muchas ocasiones, de registrar los títulos inscribibles y por otro lado veda las anotaciones de embargo, cuando la mujer por cuestiones de alimentos quiere que le garanticen el pago de los mismos mediante el embargo de bienes inmuebles.

Muchas personas no puedan cancelar los aranceles en virtud de poseer de escasos recursos económicos y por lo tanto no pueden hacer anotaciones o inscripciones, principalmente en los juicios de fijación de pensión alimenticia, cuando existe embargo o anotación contra bienes del demandado.

Si bien es cierto, que en muchas oportunidades se deben elevar los pagos de tributos y aranceles, también es cierto que estos no deben ser en forma desmedida y darle la oportunidad al contribuyente para que tenga capacidad económica para pagar los mismos.

Se hace necesario reformar el Arancel General para los Registros de la Propiedad, para establecer normas justas de cobro por parte del Estado, evitando que por medio del mismo se impida a una persona registrar o anotar un bien, aplicando el principio de capacidad de pago.

El objetivo general de la investigación se comprobó al determinar que el Arancel General para los Registros de la Propiedad no se adecúa al principio de capacidad de

pago en el cobro de honorarios por inscripción o anotación de bienes inmuebles, pues en el mismo no se aplica el principio de capacidad de pago del interesado.

Los objetivos específicos se cumplieron porque: Establecieron que en el arancel aplicado por el Registro General de la Propiedad no aplica la capacidad de pago del usuario. Que al aprobarse el arancel respectivo no se hizo uso de la capacidad de pago del usuario, cuando desea registrar o anotar un bien inmueble. Determinar que el usuario del Registro General de la Propiedad no tiene capacidad de pagar los honorarios cobrados conforme el arancel respectivo, pues no tiene la suficiente capacidad de pago.

Los supuestos de la investigación se cumplieron al establecer que: El Arancel General para los Registros de la Propiedad no llena las expectativas de cobro que se le hace al usuario y no está acorde con la capacidad de pago del usuario. El principio de capacidad de pago del usuario es fundamental para imponer normas justas de cobro. Ante la pobreza que vive el pueblo de Guatemala, el principio de capacidad de pago es fundamental en la economía del usuario.

El presente trabajo está compuesto de seis capítulos, el primero capítulo, trata del derecho tributario, definiéndolo y se hace un estudio doctrinario del sujeto activo, monto y medios de pago, mora y cobro ejecutivo; el capítulo segundo, se refiere a las fuentes del derecho tributario y las clases de tributos, estudiando además las leyes delegadas y decretos leyes; el capítulo tercero, se desarrolla en base a los principios fundamentales del derecho tributario; el cuarto capítulo, se refiere a los principios relacionados con la capacidad contributiva, se hace el análisis jurídico doctrinario; el capítulo quinto, trata del Registro de la Propiedad, estudiando los aspectos generales, sus antecedentes, organización y principios; el sexto capítulo, se refiere a los aranceles del Registro de la Propiedad, se analiza la parte considerativa y normativa de éste. La técnica de investigación utilizada fue la documental.

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario

1.1. Definición

“Tributo, suele recogerse en la teoría de los ingresos públicos del Estado, pero no es esta faceta la más caracterizada porque el tributo representa una auténtica institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y la hacienda pública en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones”.¹

“El estudio de las normas jurídicas que disciplina todo lo relacionado con los tributos o cargas tributarias y la relación del Estado con los particulares por este concepto, constituye el objeto de una rama especial del derecho público, que suele denominarse derecho tributario. Se puede decir que las normas que se agrupan bajo la denominación de derecho tributario, disciplina el tributo, en sus más variables fases”.²

“El derecho tributario o el derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico tributario en sus diversas manifestaciones: como

¹ Microsoft Internacional. **Diccionario encarta** 2004. Pág. 54

² Avilés Salazar, Luis Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Pág. 1.

actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”.³

“El derecho tributario, en sentido lato es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”.⁴

Como rama de la ciencia jurídica, el derecho tributario tiene por tanto como objeto, el estudio sistemático de aquellas normas y se presenta como una parte del derecho público. Por ello, podría ser incluido dentro del derecho administrativo, siempre que éste se considere en sentido amplio, puesto que éste contempla indudablemente también la actividad tributaria del ente impositor y de sus relaciones con los sujetos pasivos.

El objeto del tributo es una prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo del hecho que la motive) a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto al pago, pero con carácter excepcional, en algunas normas se encuentra reconocida la prestación en especie, por ejemplo en materia de hidrocarburos en que debe entregarse un porcentaje o de patrimonio artístico donde se admiten obras de arte en pago del impuesto sucesorio o hereditario.

Dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es un principio de rango Universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de ley

³ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 75.

⁴ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario**. Pág. 136.

para la imposición de los tributos y garantizar así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

Se reconocen tres tipos de tributos: los impuestos, las tasas y la contribución especial.

Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa. La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación que derivan de la ley, única que puede regular esta obligación de derecho público. Si el pago en cambio se determinara por contrato y no por la ley, habría que hablar de precio, de donde se deduce que la tasa no es un precio por la prestación del servicio.

1.2. Estudio doctrinario

Pago es el cumplimiento de la obligación o la presentación de lo debido en la forma prescrita, pero más específicamente significa el cumplimiento de obligaciones de dar, con muy escasas excepciones, en dinero. Por lo demás es un acto jurídico bilateral que supone el concurso de la voluntad de ambas partes, tendiente a extinguir la obligación.

Son sujetos pasivos de la obligación tributaria:

- **Contribuyentes o responsable.** En primer término la obligación de pago afecta a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, a saber: contribuyente o responsables.

Es oportuno consignar que, conforme a la acepción más generalizada, son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica directamente el hecho generador de la obligación tributaria. Y son responsables, las personas que sin tener el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos. Se debe tener presente que cuando el pago es efectuado por un responsable, éste puede, en algunos casos, derivar del pago una acción de reembolso en contra del contribuyente, la cual está regida por el derecho privado y no por el derecho tributario.

- **Sucesores a título universal.** Por ser los sucesores representantes y continuadores de la persona del causahabiente, se reputa que el pago ha sido efectuado por éste y produce los efectos consiguientes.

Los terceros son los siguientes:

- **Terceros interesados.** Estos, cuando pagan la obligación tributaria pueden ser terceros interesados en la extinción de la obligación, como ser codeudor solidario, fiador o deudor hipotecario o prendario en garantía de deuda ajena, etc.

- **Terceros extraños.** Se trata de terceros totalmente ajenos a la relación tributaria, que pagan una obligación tributaria sabiendo que es ajena; porque si la pagan creyendo que es propia, habría pago de lo no debido y acción.
- **Efectos del pago efectuado por un tercero.** Se puede decir que por regla general cuando un tercero paga se extingue la deuda tributaria, pero el tercero se subroga en los derechos del acreedor para pedir el reembolso al deudor. Sin embargo, en doctrina y en algunas legislaciones ha tenido acogida la idea que cuando este pago es efectuado en contra de la voluntad del deudor, no hay lugar a la subrogación. Hay discrepancia en cuanto qué derechos se traspasan por subrogación del acreedor al tercero que le paga.

1.3. El sujeto activo de la obligación tributaria

1.3.1. El sujeto activo como receptor del pago

El sujeto activo de la obligación tributaria es la parte que tiene el derecho o crédito para exigirla y, en consecuencia, es a ese sujeto activo a quien hay que hacer el pago o a quienes lo representan o sea sus delegatarios. Por consiguiente, el pago debe efectuarse en las oficinas o dependencias del sujeto activo o en las del representante o delegatario que correspondan, por regla general, el domicilio del sujeto pasivo.

En materia de pago de obligaciones tributarias es frecuente que las legislaciones

autoricen recibir el pago a instituciones bancarias, ya sea que se les abone o no una colisión por esta actuación.

La tendencia actual en administración tributaria es que el pago se efectúe remitiendo el documento de pago por correo a la respectiva oficina de procesamiento automático de datos del sujeto activo.

También se ha usado, el sistema de concesionarios o arrendatarios para la recaudación tributaria, lo que no parece recomendable para esta materia, además de la gran cantidad de problemas jurídicos que origina.

Por otra parte, según ya se manifestó, parte de la doctrina y de las legislaciones, entienden que existe pago liberatorio del sujeto pasivo cuando el tributo es retenido o percibido por el respectivo agente, conforme a lo que determina la ley.

1.3.2. Imputación del pago

El problema de la imputación del pago se presenta cuando se adeudan varios impositivos o diferentes tributos; es decir, existen diferentes deudas tributarias exigibles y el pago que efectúa el deudor no es suficiente para solucionar íntegramente todas esas deudas. En este caso es preciso imputar este pago a deudas determinadas. Se ha sostenido que la forma en que debe imputarse el pago debe estar señalado en la ley o

ser a opinión del sujeto pasivo o del sujeto activo o bien aplicar el derecho general. Como criterio legislativo, nos parece que el pago debería imputarse en el siguiente orden: costos de cobranza, sanciones, intereses y tributarios.

1.3.3. Pago por consignación

Es el pago que se hace en contra de la voluntad del sujeto activo, cuando éste se niega a recibirlo por no estar conforme con dicho pago.

En general no se contempla esta modalidad de pago en materia tributaria. En algunos países se efectúa de acuerdo con el Código Civil. Se prohíbe expresa o tácitamente en Colombia, Panamá y Venezuela. Se admite expresamente en Brasil y Perú.

1.3.4. Pago bajo protesta

Esta es una figura tributaria en la cual se establece, como requisito para poder reclamar luego de efectuado el pago la devolución, que éste sea hecho bajo protesta.

Este formalismo ha ido desapareciendo de las legislaciones, entre otras razones, porque representa una limitación al derecho de los contribuyentes, que a veces importa una grave injusticia especialmente cuando el deudor advierte con posterioridad que efectuó un pago indebido y no consignó la frase bajo protesta.

1.4. Monto y medios de pago.

1.4.1. Monto de pago

El monto del pago del tributo debe ser el que resulta de acuerdo con la determinación de la obligación tributaria practicada de conformidad con la ley.

Existen ordenamientos tributarios en algunos países que soportan procesos inflacionarios, en que dicho monto es sometido previamente a correcciones o ajustes monetarios de acuerdo con índices que reflejan la desvalorización sufrida por la moneda debido a la inflación. Estos mecanismos existen en Argentina, Brasil y Chile.

1.4.2. Medios de pago

Por regla general, las normas tributarias aceptan que el pago deberá efectuarse en moneda legal, en dinero en efectivo, cheque, letras bancarias u otros documentos de crédito, aunque algunas legislaciones sólo aceptan el pago en dinero. En cuanto al pago con cheques se dispone en algunas leyes que el pago no produce efecto liberatorio de la obligación. mientras el cheque no haya sido pagado por el banco a menos que se trate de cheques certificados. Excepcionalmente, se acepta el pago en especie.

En algunas legislaciones se autoriza a la Administración Tributaria para disponer que el pago se haga en moneda extranjera en casos especiales. Uno de esos casos es que se obtengan las rentas o se realicen las operaciones del contribuyente en moneda extranjera.

“En lo que se refiere al pago de los tributos mediante estampilla (timbres en algunos países), sostiene Berliri que consistiría en dos actos diferentes: en primer término habría una compraventa común de especies valoradas, y en segundo término, el cumplimiento o pago de la obligación que consistiría en colocar la estampilla en el documento respectivo y en su inutilización posterior.

Esta idea de Berliri no ha tenido acogida; pues para algunos el pago se produce al adquirir las estampillas, que equivalen al comprobante de pago del tributo y la inutilización posterior sería simplemente el cumplimiento de una obligación administrativa.

Para otros, el uso de estampillas es sólo una forma especial de recaudar el tributo, el cual se considera pagado por la adhesión de las estampillas al documento respectivo y su inutilización posterior”.⁵

⁵ González Moncada, Solange del Rocío Maribel. **La obligación tributaria, medio de extinción que se incorpora en el Código Tributario de Guatemala.** Pág. 54.

1.5. Aspectos temporales del pago

1.5.1. Plazo para el pago

Las leyes tributarias generalmente fijan los plazos o fechas de pago de los tributos. Pero se ha entendido que ésta no es una materia necesariamente reservada a la ley o vinculación al principio de legalidad; por lo cual es admisible que la ley faculte al poder ejecutivo o a la Administración Tributaria para fijar o modificar las fechas de pago.

Interesa también que la ley señale el plazo que tiene el contribuyente para pagar un tributo que le ha sido determinado de oficio por la Administración Tributaria; o bien, se faculte a la Administración para señalar la fecha en que paguen el propio acto o documento de determinación de oficio.

Es de mucha importancia que la ley señale, asimismo, el efecto que produce la impugnación de dicha determinación, en el sentido de que si se suspende o no, por esa causa, el plazo de pago es exigibilidad del tributo.

1.5.2. Anticipos de pago o pagos a cuenta

Son muchas las legislaciones tributarias que con el fin de mantener la continuidad en los ingresos fiscales, establecen o autorizan a la Administración Tributaria para ordenar

pagos anticipados de los tributos, sobre bases estimadas, sujetos a ajustes posteriores.

Corresponderá a la propia ley señalar los requisitos y formas de determinar el monto del anticipo según la clase de tributo de que se trate. Al respecto se establecen en algunas legislaciones, que los impuestos que se determinen sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del anticipo se fijará teniendo en cuenta las estimaciones del contribuyente.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los anticipos, cabe decir que se trata de obligaciones de dar, sujetas a la condición resolutoria de la existencia de la obligación tributaria. Y como serían obligaciones tributarias autónomas deben establecerse por la ley.

1.5.3. Prórrogas y facilidades de pago

Las prórrogas: En las legislaciones tributarias, en su mayoría, conceden a la Administración Tributaria facultades para conceder prórrogas en el vencimiento del plazo de pago de los tributarios, en casos individuales o personales.

Se ha considerado que éste es un instituto perjudicial para el sistema tributario, ya que es un incentivo a la morosidad fiscal y complica la administración de los tributos.

Los convenios de facilidades de pago. Este tipo de convenios puede celebrarse entre la Administración y contribuyentes morosos, que no pagaron oportunamente sus obligaciones tributarias y solamente después de vencido el plazo para el pago.

Para que puedan pactarse convenios, es necesario que la Administración Tributaria esté facultada expresamente por la ley y sean justificados a su juicio discrecional los motivos que impidieron al contribuyente el cumplimiento oportuno de la obligación. La decisión que adopte la Administración no debe ser susceptible de ninguna acción o recurso, por tratarse de una facultad discrecional de la Administración.

Es común que las leyes que autorizan a la Administración para celebrar estos convenios, señalen el plazo máximo que podrá otorgar para el pago, dispongan si deberá exigirse o no garantías del cumplimiento del convenio y si se continuarán o no devengando los intereses moratorios durante el convenio. Como efecto lógico del convenio debe suspenderse el procedimiento de cobro coactivo; en algunas legislaciones ello ocurre una vez trabado el embargo en bienes del deudor.

1.6. Mora en el pago de tributos.

1.6.1. Concepto de mora:

El no cumplimiento oportuno de la obligación constituye en mora al deudor y, a

diferencia de la contribución en mora del derecho privado, el sujeto activo o Administración Tributaria no necesita efectuar ningún requerimiento o actuación para constituirle en mora. Basta que no se pague dentro del plazo legal.

Otro aspecto que debe considerarse respecto al concepto de mora, es si ella configura o no la comisión de un tipo de infracción por violación de una norma tributaria, o sea, si forma parte del derecho tributario respectivo; o bien, constituye simplemente el incumplimiento de la obligación tributaria sustantiva y forma parte del derecho tributario sustantivo.

La mayoría se inclina por la última tesis, sin perjuicio que la mora pueda llegar a ser un elemento integrante de una infracción tributaria, como podría ser una defraudación o un contrabando.

Naturalmente los efectos de la mora son distintos, si la ley la considera una infracción o un simple incumplimiento.

1.6.2. Efectos de la mora

Los efectos propios que tributariamente se derivan de la mora son los siguientes:

- **Intereses indemnizatorios.** Estos intereses representan una forma de indemnización de perjuicios por la mora en el pago.

Aún cuando ellos sólo tendrían la finalidad de indemnizar al sujeto activo, generalmente su tasa se fija en la más alta del interés comercial y aún más alta de éste, con el objeto de desanimar la morosidad y evitar que se prefiera disponer de dinero barato al dejar de cumplir las obligaciones tributarias.

Algunos autores estiman que cuando los intereses van más allá de un carácter simplemente indemnizatorio, adquieren un carácter de pena represiva. En algunas legislaciones se autoriza a la Administración para condonar total o parcialmente, en ciertos casos, estos intereses.

Semejantes a los intereses es la situación jurídica de los recargos que contemplan algunas legislaciones, los cuales para algunos podrían tener además un tercer carácter mixto de pena y de indemnización.

A propósito de intereses, debe señalarse que existen legislaciones que establecen que el sujeto activo o físico debe devolver con intereses los tributos indebida o excesivamente pagados a requerimiento suyo.

- **Ajuste del tributo y recargo por costos de cobranza.** Para contrarrestar los efectos de la inflación, se ha establecido el ajuste del tributo moroso, a fin de que la mora no pase a constituir un beneficio para el deudor, como consecuencia de venir a pagar el mismo monto de la deuda después de largo tiempo de morosidad y con una moneda desvalorizada.

Asimismo, como un modo de constreñir a no incurrir en morosidad y para compensar el gasto administrativo que significa la cobranza morosa, en algunas legislaciones se establece en forma automática y por el solo hecho de la mora, un recargo porcentual por concepto de cobranza de la deuda.

- **Sanción por la mora.** En el caso que la legislación se toma la mora como una infracción tributaria como lo hace el modelo de Código, debe, establecerse una sanción respectiva por la infracción, la cual generalmente consiste en una multa o pena pecuniaria. En muchas legislaciones se pone un tope a la multa cuando ésta se calcula por períodos de tiempo de la mora. En cambio, sí la mora es calificada sólo como un incumplimiento del pago pero no de carácter infraccionario, no cabe la sanción y solamente se devengan intereses moratorios.

1.7. Cobro ejecutivo de la obligación

La constitución en mora del sujeto pasivo habilita para iniciar el cobro ejecutivo o coactivo de la obligación, de conformidad con el procedimiento que corresponda, el cual generalmente es un procedimiento especial y privilegiado para el fisco.

Naturalmente que para deducir la acción de cobro ejecutivo debe cumplirse con los demás requisitos propios de este procedimiento, a saber, que la deuda conste en un título ejecutivo, sea líquido y exigible.

CAPÍTULO II

2. Los impuesto, clases de tributos y fuentes del derecho tributario clases de tributos

2.1. Definición

“El derecho como fenómeno cultural o producto supraestructural aparece representado como un sistema de normas, que bien atribuyen derechos y a su vez imponen deberes. La ley es la común expresión del derecho emitido por el Estado, sin embargo, ésta solamente es una de las formas en que se manifiesta el derecho, mas no es todo el derecho”.⁶

“Desde el punto de vista general, fuente significa origen, nacimiento, principio de algo”.⁷

Las fuentes del derecho tradicionalmente se clasifican en Formales, Reales e Históricas, entendiendo las primeras como los procesos de creación de las normas jurídicas, las segundas como los factores y elementos que determinan el contenido de las normas jurídicas y las últimas como todos aquellos documentos que contienen el texto de una ley que ya no se encuentra en vigencia.

Entendiendo por fuente formal o validez de la norma jurídica, la que investiga la forma

⁶ Pereira Orozco, Alberto, **Introducción al estudio del derecho I**, pág. 79.

⁷ **Ibid.** Pág. 79.

que dicha norma debe tener para ser obligatoria; se consideran como fuentes del derecho procesal: la legislación, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina.

Cuando se refiere al ámbito jurídico, se entiende como fuente, toda norma generadora o de creación; fuente puede entenderse también como origen de otra norma. Según Kelsen es la razón de validez de las normas, la norma superior es fuente de la inmediata inferior. También define como fuente la creación de la norma o sea que el acto legislativo que la crea es fuente de la ley y la ley es fuente del derecho.

2.2. Clases de fuentes en el derecho tributario

Según Fernando Pérez Royo, en el derecho tributario, al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico público, la teoría de las fuentes del derecho se ciñe a los modos de creación del derecho escrito, por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre.

El régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación y en el derecho tributario, por su especial estructura, es la siguiente:

2.2.1. La Constitución

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República, ésta, como norma suprema del ordenamiento jurídico, condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no

pueden oponerse a ella. En el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Carga Magna, ésta es inconstitucional y por lo tanto se considera nula de pleno derecho, porque contradice la ley fundamental de la Nación, en la que se encuentran regulados los principios inherentes a la persona humana.

La Constitución Política de la República, instituye las principales garantías de los administrados, así como los derechos fundamentales y naturalmente sus obligaciones, en cada uno de sus Artículos se pueden encontrar fundamentos desarrollados en las diferentes leyes ordinarias; dentro de las mismas se encuentran las bases de normas financieras y tributarias; la Carta Magna garantiza y estatuye principios generales de la tributación como lo son: el Principio de Legalidad, el de Equidad y el de Justicia Tributaria, de No Confiscación, de Retroactividad y muchos que son base del sistema financiero y sobre los que las Leyes ordinarias no pueden sobreponerse, ya que de hacerlo se estaría ante una violación de la Constitución Política de la República.

2.2.2. Tratados internacionales

Por debajo de la Constitución, la primer fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales, como leyes ordinarias, cuando los mismos no son en derechos humanos; ésta es una posición aceptada generalmente por la doctrina, aunque exista una corriente que sostiene que en la articulación entre tratados de derecho internacional tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional, la posición constitucional guatemalteca es que en materia de derechos humanos, los Convenios y Tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país y

que la aplicación de esta postura de la Administración Pública es que con mayor frecuencia son violentados estos derechos.

2.2.3. La ley

Fuente inmediata del derecho, tiene un papel central en el derecho tributario, por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República puede decretar toda norma tributaria, así como las bases de la recaudación, por lo que se puede afirmar que ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme el procedimiento previamente establecido, que norma todo el sistema tributario de la nación, pero la ley no debe vulnerar la Constitución Política de la República. Algunos autores hacen distinción entre ley formal y ley material. La ley formal es aquella que ha recorrido la vía legislativa y la ley material es todo acto emanado del Estado, cuya disposición es de carácter general y abstracto y el Organismo Legislativo es parte del Estado, por lo que la ley es fuente del derecho tributario, ya que es parte del mismo.

En Guatemala, por la estructura del Estado, al derecho tributario sólo se le puede aplicar como fuente la ley formal, no así la ley material, porque los acuerdos y resoluciones no son fuente del derecho tributario, de acuerdo a lo establecido en Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República y todas sus reformas, que copiado textualmente dice: “La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, lo complementará”.

La costumbre regirá sólo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.

La aplicación de este principio es la ley, regulado en el Artículo 2 del Código Tributario, que textualmente establece “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

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

Como se puede observar, tal como se encuentra redactado el texto de la ley, la jerarquía de las fuentes del derecho tributario está perfectamente delimitada; en primer orden se encuentran las disposiciones constitucionales, en las que se encuentran los principales principios y garantías del contribuyente, los Tratados y Convenios internacionales en derechos humanos, posteriormente la materia de derechos humanos y por ultimo, los reglamentos. Vale la pena resaltar, que este esquema puede variar si una ley ordinaria viola en algún momento un trato o convenio internacional en derechos humanos, porque este tipo de convenio internacional en derechos humanos es superior a la ley interna.

2.2.4. Reglamentos

Elementos muy importantes del derecho tributario, los reglamentos son emitidos por el Organismo Ejecutivo y de imperiosa necesidad para la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma. La reglamentación de las leyes es una función administrativa que corresponde al poder ejecutivo y su función es la de desarrollar la ley no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma; en Guatemala, un reglamento que se sobrepone a la ley es nulo de pleno derecho y se puede invocar su inconstitucionalidad.

El último párrafo del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: "Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación".

El mismo principio se encuentra desarrollado en la legislación ordinaria, en el Artículo 2 del Código Tributario, que estipula "Son fuentes del ordenamiento jurídico y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.

2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.

3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

En Guatemala la mayor parte de las leyes tributarias tienen su respectivo reglamento, que en la práctica son de utilidad para el desarrollo de la misma ley. Históricamente ha habido normas reglamentarias que contienen dentro de su normativa aspectos que tratan de superar deficiencias de la ley, subordinándose a la misma, lo que hace al reglamento nulo de pleno derecho en el caso concreto. De ahí la imperiosa necesidad de la debida aplicación del mismo por parte de las autoridades; el reglamento es jerárquicamente inferior a la ley y necesario para su desarrollo.

2.3. Leyes delegadas y decretos leyes

Existen diferencias sustanciales entre las leyes delegadas y los decretos leyes, siendo las dos fuentes del derecho; las que se analizan a continuación.

2.3.1. Decretos leyes: leyes de emergencia

También se emiten los decretos leyes cuando existe una guerra, una grave crisis financiera o cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto. En Guatemala, la Ley del Impuesto al Valor Agregado nace precisamente de un gobierno de facto, siendo en la actualidad parte del ordenamiento tributario interno, vale la pena considerar que por respeto al estado de derecho y la misma cultura de Guatemala, no se tienen

antecedentes de otro tipo de decretos leyes.

2.3.2. Leyes delegadas

A diferencia de los decretos leyes, la ley delegada se configura, cuando correspondiéndole al Organismo Legislativo, con exclusividad, la emisión de leyes, delega esta función en el Organismo Ejecutivo, normalmente eso no es admisible, pero hay algunos textos constitucionales que lo permiten, por lo tanto se utiliza esta práctica. En Guatemala el sistema jurídico no permite este tipo de práctica y una situación así sería inconstitucional. La Constitución Política de la República, en los Artículos 239 y 171, establece que compete exclusivamente al Congreso de la República el decretar Leyes, sean éstas tributarias o no, en base a la normativa constitucional, por lo tanto la ley delegada en Guatemala solamente puede ser estudiada doctrinariamente, pero no puede ser creada debido al sistema de derecho que rige.

2.4. Clases de tributos

2.4.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta

Norma lo relativo al pago de las declaraciones juradas, de los contribuyentes y responsables y del pago del impuesto, el Artículo 64 establece la forma de pago y el 65 determina que el impuesto y cuando procedan los intereses y multas, deben pagarse en las cajas de la Superintendencia de Administración Tributaria o en la Administración Departamental que corresponda.

El impuesto se debe pagar en dinero o bien, alternativamente, puede ser enviado por correo certificado, en efectivo o mediante cheque certificado, de caja o de gerencia y también puede pagarse en los bancos del sistema. El Artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, indica que el impuesto debe pagarse dentro del plazo establecido para la presentación de las declaraciones juradas, normalmente a los 90 días siguientes a la terminación del periodo de imposición, Artículo 57 y que todo otro pago de impuesto, intereses y multas debe efectuarse dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha de la notificación.

Es importante mencionar una disposición especial, relativa al pago en las ganancias de operaciones de capital (Artículo 31) en cuyo caso el impuesto puede pagarse en tres cuotas anuales e iguales, sin interés alguno.

La prescripción, mantiene, para los casos normales, el plazo de seis años y lo amplía a diez para los contribuyentes y responsables no registrados ante la Dirección. Debe señalarse en sentido positivo, que en las dos situaciones, los plazos se computan en años calendario y el cómputo se inicia a partir del uno de enero del año inmediato siguiente al del año del vencimiento del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada (Artículo 107).

En lo relativo a la interrupción de la prescripción (Artículo 108), en cuanto define su efecto, de inutilizar todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo y que se iniciará

nuevamente el cómputo de los seis o diez años según corresponda. Pero, considerando inequitativo para los contribuyentes, al establecerse que la interrupción se produce por notificación al interesado de cualquier resolución, porque hace nugatoria la certeza jurídica que el instituto debe procurar al contribuyente y permitirá anular su derecho simplemente por la notificación de cualquier resolución.

En el Artículo 109 se incorpora la posibilidad de que el contribuyente ejercite la prescripción como acción; es decir, que transcurrido el plazo puede plantearlo sin necesidad de esperar indefinidamente a que el Fisco tome la iniciativa, y también se establece la facultad de resolver declarando que ha operado la prescripción, en el mismo ámbito administrativo, es decir, por el Ministerio de Finanzas Públicas que puede hacerlo una vez recabe informe de la Superintendencia de Administración Tributaria y dictamen de la Dirección de Estudios Financieros.

Finalmente, en el Artículo 110 se establece que la prescripción de los derechos del contribuyente, prescribe, igualmente por el transcurso de seis años, que también se contarán desde el uno de enero del año inmediato siguiente al de la fecha del pago indebido o en exceso.

2.4.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado

“Se establece un Impuesto al valor Agregado, sobre los actos y contratos grabados por

las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la SAT” (Artículo 1 de la Ley del Impuesto del Valor Agregado).

Para los efectos de esta Ley se entenderá:

1. Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.
2. Por servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.
3. Por importación: la entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo de miembros del Mercado Común Centroamericano.
4. Por exportación de bienes: la venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.
5. Por exportación de servicio: la prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria

vigente.

6. Por nacionalización: se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.
7. Por contribuyente: toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.
8. Por período impositivo: un mes calendario.

El impuesto es generador por:

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- 3) Las importaciones.
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la división de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el

propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.

- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- 8) La venta o permuta de bienes inmuebles.
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley.

También son sujetos pasivos del impuesto:

- 1) El importador habitual o no.
- 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- 3) El beneficiario del servicio, sí el que efectúe la prestación no está domiciliado en Guatemala.

- 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
- 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho; las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.

Están exentos del impuesto establecido en esta ley.

1. Las importaciones de bienes muebles efectuadas por:
 - a) Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinarias, equipo y otros bienes o capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.
 - b) Las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal.
 - c) Los viajeros que ingresen al país, muebles en calidad de equipaje, sobre los cuales no tienen que pagar derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera.
 - d) Los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornen al país al concluir su misión en cuanto al menaje de casa, efectos

personales y un vehículo.

- e) Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República y las personas a que se refiere la Convención de Viena sobre Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
- f) Los organismos internacionales de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos.

Para los efectos de la literal a) anterior, se debe solicitar dicha exención al Ministerio de Economía previo dictamen favorable del Instituto Nacional de Cooperativas –INACOP- para que el Ministerio de Finanzas Públicas otorgue la franquicia correspondiente, acreditando en forma auténtica su derecho a la exención.

- 2. Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme el Artículo 2 numeral 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 3. La transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes:
 - a) Aportes a sociedades civiles y mercantiles.
 - b) Fusiones de sociedades.
 - c) Herencias, legados y donaciones por causa de muerte.

4. Los servicios que presten las instituciones fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores autorizadas para operar en el país. En lo que respecta a la actividad aseguradora y afianzadora, están exentas exclusivamente las operaciones de reaseguros y reafianzamiento.
5. Las cooperativas no cargarán el Impuesto al Valor Agregado –IVA- cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios a sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas.

En sus operaciones con terceros deben cargar el impuesto correspondiente. El impuesto pagado por las cooperativas a sus proveedores, forma parte del crédito fiscal.

En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, están exentos los servicios que prestan, tanto a sus asociados como a terceros.

6. La creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase, exceptuando la factura cambiaria, cuando la emisión, aceptación o negociación corresponda a actos gravados por la presente ley.
7. Los intereses que devenguen los títulos de crédito y otras obligaciones emitidas por las sociedades mercantiles y que se negocien a través de una bolsa de

- valores, debidamente autorizada y registrada conforme a la legislación vigente.
8. La constitución de fideicomisos y la devolución de los bienes fideicometidos al fideicomitente. Los actos gravados conforme a esta ley que efectúe el fiduciario quedan efectos al pago de este impuesto.
 9. Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales, de asistencia o de servicio social, y las religiosas, no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales.
 10. Los pagos por el derecho de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos.
 11. La venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q 100.00) por cada transacción.
 12. La venta de vivienda con un máximo de sesenta (60) metros cuadrados de construcción y la de lotes urbanizados, que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados. En ambos casos, el valor de los inmuebles no deberá exceder del equivalente en quetzales a diecisiete mil quinientos dólares de Estados Unidos de América (\$ 17,500.00) al tipo de cambio vigente en el mercado bancario a la fecha de la venta. Además, el adquirente deberá acreditar que él y su núcleo familiar, carecen de vivienda propia o de

otros bienes inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública respectiva.

13. Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre su asociados e integrantes.

No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

1. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiatura, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que éste no sea prestado por terceras personas.
2. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.
3. La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.
4. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
5. Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el gobierno de la República, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados diplomáticos y consulares, incluidos en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen

igual tratamiento como reciprocidad.

6. Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos de les haya otorgado la exención de impuestos.

Las personas enumeradas en el Artículo 8 anterior están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta Ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Dirección.

Respecto a las importaciones que realicen estas personas, deberán solicitar previamente y cada vez al Ministerio de Finanzas Públicas, constancia que resuelva si procede la exención. En los casos de los numerales 5 y 6 del artículo 8 de esta ley, se requerirá opinión previa y favorable del Ministerio de Relaciones Exteriores. Una vez emitida la resolución que autorice cada exención y la franquicia respectiva, la dirección General de Aduanas no aplicará el impuesto y por lo tanto, las personas exentas no deberán emitir constancia de exención por la importación autorizada.

La base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:

1. Los reajustes y recargos financieros.
2. El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos, el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar igualmente de su crédito fiscal la misma cantidad.
3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirientes, que figure en las facturas.

La base imponible en la prestación de servicios será el precio de los mismos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aun cuando se facturen o contabilicen en forma separada, los siguientes rubros:

- 1) Los reajustes y recargos financieros.
- 2) El valor de los bienes que se utilice para la prestación del servicio
- 3) Cualquier otra suma cargada por las contribuciones o aportaciones establecidas por leyes específicas.

En los siguientes casos se entenderá por base imponible:

1. El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. Cuando en los documentos respectivos no figure el valor CIF, la aduana de ingresos lo determinará adicionando al valor FOB en el monto del flete y el del seguro, si lo hubiere.
2. En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: el valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros, si los hubiere.
3. En las adjudicaciones a que se refiere el Artículo 3 numeral 5): el valor de la adjudicación respectiva.
4. En los retiros de bienes muebles previstos en el Artículo 3, numeral 6): el precio de adquisición o el costo de fabricación de los bienes muebles: de igual manera se determinará para los faltantes de inventarios y donaciones a que se refiere el Artículo 3 numeral 7) y 9) respectivamente.

En lo relativo al pago, presenta especial complejidad, por cuanto en la práctica se producen dos pagos, uno del consumidor final al contribuyente y el otro del contribuyente al fisco, extinguiendo cada uno la respectiva obligación tributaria. La ley, norma lo atinente al pago de la liquidación del impuesto y la determinación de la obligación tributaria.

En los casos de la compra-venta de mercancías o la prestación de servicios no personales, ambos en el mercado interno, el impuesto a cargo del adquiriente o consumidor final se liquida y paga por éste al contribuyente, en la factura o documento equivalente que debe emitir a favor del primero en el momento que se produce la venta de mercancías o la prestación de los servicios no personales, pero ingresa a las cajas fiscales posterior y mensualmente, cuando dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente al de la fecha de la operación, el contribuyente determina la diferencia entre su débito y crédito fiscales.

En el caso del arrendamiento de bienes inmuebles, el impuesto se liquida y paga por el arrendatario o consumidor final al arrendador o contribuyente, en la factura o documento equivalente que el segundo debe emitir en la fecha que se realiza la entrega del bien o se formaliza el contrato, lo que ocurra primero e ingresa a las cajas fiscales en la misma forma y tiempo descrito en el párrafo anterior.

En el tercero y último caso, de las importaciones, el impuesto se establece en la póliza o formulario aduanero y se paga por el importador, a la aduana correspondiente al aceptar definitivamente dicho documento y su monto, el procedimiento está normado por los Artículos 24, 36, 38 y 40 del Código Tributario.

En lo que se refiere a la forma de pago, éste debe efectuarse en las oficinas recaudadoras que indique la Superintendencia de Administración Tributaria, siempre en

efectivo o mediante cheque certificado, de gerencia o de caja, según el Artículo 43 del mismo Código.

2.4.3. Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles

La administración y liquidación del impuesto está designada a la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, comúnmente conocida como DICABI, que debe liquidarlo con base en el Registro de la Matrícula Fiscal y emite los requerimientos de pago; éste puede fraccionarse en cuotas trimestrales iguales, que el contribuyente paga en las cajas fiscales, el Banco de Guatemala o uno de los bancos del sistema. Los pagos trimestrales deben enterarse durante el mes siguiente al trimestre vencido o sea en abril, julio, octubre y enero.

Es permitido pagar por trimestres, en cuyo caso cualquier modificación al valor del inmueble se aplica a partir del trimestre posterior al último pago y como una característica especial de este impuesto y medio distinto de extinguir la obligación tributaria (porque varía fundamentalmente el medio exclusivo de pagar en efectivo que utiliza nuestra legislación), es importante señalar que la ley permite a los contribuyentes que se encuentren atrasados por varios trimestrales, adjudicar en pago uno o varios inmuebles al Estado, cuyo valor compense el monto del saldo deudor, fórmula a la que el Artículo 36 denomina simultáneamente adjudicación en pago y transacción.

La prescripción está regulada de manera muy concisa en el Artículo 28 del Código Tributario, que señala únicamente el plazo de seis años; de lo anterior debe inferirse que los demás aspectos relacionados con la aplicación de este instituto deben tomarse de lo que sobre temas análogos establecen nuestras otras leyes impositivas.

2.4.4. Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos

Desarrolla el pago en el Capítulo VI, “De la liquidación del impuesto” Artículos del 20 al 22, el impuesto debe liquidarse en un solo pago anual, que se efectúa entre el 1 de enero y el 30 de abril de cada año. La ley no admite en ningún caso pagos fraccionados, pero sí que a los vehículos (sus propietarios), que entran en circulación durante el último trimestre del año, se les aplique la rebaja del cincuenta por ciento del impuesto. En cuanto a la forma de pago, la ley omite establecerla pero conforme al Artículo 25 del Reglamento, el pago debe hacerse en efectivo o mediante cheque personal del propietario del vehículo.

En lo concerniente a la prescripción, ni la Ley ni su Reglamento tiene disposición que la norme, por ello no puede interpretarse en el sentido de que este impuesto es imprescriptible, pues iría en contra de la generalidad del régimen tributario. Se trata de una mera omisión, estimo que en tanto se corrija la omisión en el Código Tributario deben aplicarse supletoriamente las disposiciones de la Ley del Organismo Judicial, relativas a que rigen las disposiciones de otras leyes sobre casos análogos.

CAPÍTULO III

3. Principios fundamentales del derecho tributario

Estos elementos estructurales normativos y los principios que fundamenta el sistema jurídico guatemalteco, dependen de que unos y otros guarden cierto orden jerárquico en cuya cúspide está colocada la norma fundamental o suprema, la Constitución Política de la República de Guatemala, en ella se consagran los principios sobre los cuales se debe constituir el sistema de pago al contemplar el Título V “Estructura y Organización del Estado”, siendo de sumo interés el principio de igualdad y capacidad de pago.

3.1. Principios aportados por Adam Smith

“Para llenar sus fines, con el mayor provecho social, el impuesto debe reunir condiciones, esas condiciones han sido condensadas por Adam Smith, el padre de la Economía Política, en cuatro reglas que han alcanzado la categoría de verdades científicas.

Estas reglas o principios no tienen nada de extraordinario, son sencillas, claras y evidentes por sí mismas. Proudhon decía que habían sido dictadas por el buen sentido. Los hacendistas posteriores no han podido añadir nada nuevo a los cuatro principios ni

modificar ninguno de ellos”.⁸

Fue pues, Adam Smith quien con su obra *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, publicada en 1776 quien básicamente formuló los principios teóricos de los impuestos, los cuales continúan teniendo plena vigencia, llegando a constituir los principios clásicos de la imposición. Con la evolución de los estudios financieros, estos principios han servido de fuente a otros principios jurídicos, económicos y financieros de la imposición que analizaremos muy brevemente.

Estos principios se han llamado de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía, los cuales se analizan de la forma siguiente :

3.1.1. Principio de justicia

Este principio se enuncia de la siguiente manera: “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al mantenimiento del gobierno en proporción a su capacidad contributiva, es decir, en proporción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o del menosprecio que se haga a esta máxima, depende lo que se llama la equidad de los impuestos, fundamental de esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos y equitativos. El concepto de justicia varía de una época a otra y aun de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, varía

⁸ Soley Wuell, Tomás. **Elementos de la ciencia hacendaria**. Pág. 139.

de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico, dominante en un momento dado en una colectividad”.⁹

Al analizar la norma legal del principio de justicia, se desprende que la misma inspira protección hacia los individuos con menor capacidad económica, ya que como claramente lo expresa, el sistema arancelario debe ser justo. La palabra justicia tiene una acepción amplia como se desprende de la siguiente definición: “Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme a derecho”¹⁰ y a la vez, el término equidad, se define como “Justicia distributiva, es decir, la basada en la igualdad o proporcionalidad”.¹¹ Este principio obliga al Estado aplicar el cobro en forma justa y equitativa; es decir, se debe pagar en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor pago, a mayor riqueza mayor pago.

A la equidad se le considera tradicionalmente como la justicia del caso particular, cuyo fin es atenuar el excesivo rigor de las leyes. La función de equidad es por lo tanto corregir la injusticia que puede derivar de la aplicación de una ley a un caso concreto, aunque la ley en su esquema genérico pueda ser justa.

De este primer principio de justicia se derivan los principios jurídicos del impuesto, basados en la igualdad.

⁹ Avilés Salazar, **Ob. Cit.** Pág. 44.

¹⁰ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 411.

¹¹ **Ibid.** Pág. 288.

3.1.2. Principio de igualdad

La igualdad ante la ley constituye la característica del Estado Moderno. Este principio político debe regular las relaciones de todos y cada uno de los ciudadanos con el Estado. Entre estas relaciones se cuenta la originada por la prestación de tributos; por lo tanto, el tributo o impuesto no deberá estar nunca, en pugna con el principio de igualdad, para conservar la condición de justo.

En relación al principio de igualdad, cabe mencionar que éste es aplicable en el sentido que todos deben pagar los tributos impuestos por el Estado, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía.

El principio de igualdad es uno de los elementos inherentes al pago equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco o sea que la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los obligados que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones.

Siguiendo este orden de ideas en relación al principio de capacidad de pago, éste indica que el sistema de pagos debe ser justo y equitativo, para el efecto las leyes serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Este principio de igualdad exige que el impuesto sea obligatorio para todos los

miembros de la sociedad, sin consentir en exenciones ni en privilegios. Se ha dicho que esa condición constituye lo que se llama la generalidad del impuesto, la cual es una condición derivada del carácter de justicia.

La generalidad del impuesto quiere decir que todos deben pagar impuestos o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva o capacidad de pago; es decir, todos lo que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuesto, nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos.

Tampoco debe entenderse esto en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otros, lo que se debe procurar es que el sistema de imposición afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva debe pagar algún impuesto.

La generalidad del impuesto requiere que la carga gravite sobre nacionales y extranjeros, sobre personas naturales y jurídicas esto es, sobre individuos y sobre compañías o sociedades que persiguen fines de lucro. Requiere, también, la generalidad del impuesto, que los entes locales; provincias, municipios, etc.... soporten los impuestos del Estado que les corresponde por sus rentas de carácter privado o patrimonial, así como el Estado debe soportar los impuestos municipales por los bienes

de igual categoría.

El impuesto debe pesar sobre nacionales y extranjeros, según se ha dicho. Sobre los nacionales residentes en el país, por el total de la renta que perciben en el país y por la renta procedente de inversiones en el exterior en la parte no gravada en el extranjero. Sobre los nacionales residentes en el exterior, pesará en cuanto a los bienes que tengan en el país. Pero, deben ser eximidos de impuestos personales y con mayor razón, de los impuestos que pudieran recaer sobre sus rentas extranjeras, para evitar la doble imposición. Si la renta que perciben los nacionales, residentes en el extranjero, proviene de bienes nacionales deben ser gravadas con mayor razón, puesto que su ausencia hace perder al fisco el impuesto del consumo y a la economía nacional los productos de capitales o bienes nacionales.

En cuanto a los extranjeros residentes en el país, deben pagar en igualdad de condiciones que los contribuyentes nacionales, por los bienes que poseen y por las industrias o profesiones que ejerzan. Pero si sus rentas provienen del exterior, tributarán sólo por su consumo y por los servicios, sin embargo, en algunos estados se les obliga al pago del impuesto sobre la renta, calculando ésta por el valor de los alquileres de la casa que habitan. Esto último origina duplicaciones e injusticias que podrían remediarse por medio de convenios internacionales.

“A este respecto, la Cámara Internacional del Comercio, de la Sociedad de Naciones,

dictó las siguientes reglas para evitar duplicaciones del impuesto y prevenir rozamientos internacionales: “los impuestos personales deben ser percibidos por el país del domicilio del contribuyente, exclusivamente. Los impuestos sobre valores mobiliarios, inmuebles, etc..., sin distinción de la nacionalidad del propietario, el cual en cierto modo, es desconocido, se consideran impuestos reales y corresponden al país en que origina dicha renta.

Lo anterior, puede resumirse en la siguiente regla general: “Para los impuestos personales deben regir el principio del Domicilio, y para los reales, el de Territorio”.¹²

La justicia del impuesto requiere, además de que éste sea uniforme; que todos los contribuyentes sientan, cualquiera que sea el monto de su riqueza, el mismo sacrificio en el pago del tributo. Mejor que el calificativo de uniformidad, usado por los tratadistas, cabría el de proporcionalidad, ya que la cualidad exigida es la de una igualdad proporcional, preconizada en este aforismo hacendario: a distintas riquezas deben corresponder distintos impuestos proporcionales.

Con relación a la uniformidad de la imposición, la uniformidad quiere decir que todos son iguales ante el impuesto; pero en la definición del concepto igualdad, surge el problema que ha tenido las más variadas contestaciones. Para algunos teóricos, el impuesto es el precio que percibe el Estado para proteger la vida y la propiedad de los

¹² Soley Wuell, Tomas. **Ob. Cit.** Pág. 46.

ciudadanos.

Esta tesis fundamenta el concepto de la igualdad tributaria en el hecho de que como la vida de un individuo vale lo mismo que la de otro, todos deben pagar una misma cuota por ese concepto, pero como la propiedad varía, todos deben soportar las cargas tributarias según el valor de su propiedad. La doctrina del derecho tributario rechaza en forma unánime esta tesis por considerarla inexacta.

Los que sostenían que el fundamento jurídico del impuesto es una prima de seguro, señalaron como criterio, para establecer la igualdad tributaria, la importancia de los beneficios que se reciben del Estado. También la doctrina rechaza esta tesis por inexacta.

3.1.3. Principio de capacidad de pago

Posteriormente a las anteriores teorías, surge la tesis de la capacidad contributiva o capacidad de pago. La capacidad contributiva consiste en la capacidad económica de pagar un impuesto.

“El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada persona a quien va dirigido. El principio individualiza la carga de pago para cada individuo de acuerdo a su

situación financiera en la sociedad. Este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo dice que, conforme a sus ingresos, los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago que se establecerá en función de su capacidad económica”.¹³

Esta capacidad contributiva se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y los beneficios que derivan al contribuyente de una obra de interés público.

Se afirma al respecto, que el principio de capacidad contributiva no es suficiente para explicar por qué dos rentas iguales deben ser gravadas en forma desigual cuando su fuente es distinta: es necesario un criterio complementario y este es el principio que John Stuar Mill llamó : la igualdad sacrificio.

Este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para hacer una reparación equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas del gravamen; explica por qué a pesar de que existen dos rentas iguales, una originada en el trabajo y otra en el capital, lo que significa que la capacidad contributiva o de pago es igual, no es justo gravar las dos rentas con cuotas iguales, porque el sacrificio para cada uno de los sujetos es diverso; es muy superior el de aquél para quien la renta representa el fruto de su trabajo y esfuerzo personal, al de aquél para el que representa la reducción de un capital sin esfuerzo alguno de su parte; por lo tanto, debe gravarse menos el primero

¹³ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho Administrativo**. Pág. 54.

que el segundo.

Se señalan dos criterios para determinar la uniformidad del impuesto. Uno objetivo y otro subjetivo que combinados dan el índice correcto. La capacidad contributiva como criterio objetivo; la capacidad contributiva o de pago que depende de la cuantía de las rentas o del capital. La igualdad de sacrificio, que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente y por su origen.

“El principio de la uniformidad en la imposición encuentra su fundamento en el principio de la capacidad contributiva, que en concepto del tratadista Stuart Mill. Deberá completarse con el principio del Mínimo Sacrificio; es decir que el Estado sólo debe exigir a los contribuyentes aquello que es indispensable para cubrir el gasto público, persiguiendo que el sacrificio de los contribuyentes sea el menor. Supone este principio una limitación al poder tributario del Estado y el derecho del contribuyente a protestar contra una carga tributaria sumamente excesiva y arbitraria”.¹⁴

La uniformidad es pues, un postulado que exige igualdad en el sacrificio impositivo basado en consideraciones reales; en el hecho cierto de que rentas de distinta cuantía tienen también capacidad tributaria diferente y que ésta se acrecienta a medida que la renta se eleva y disminuye hasta la falta de capacidad contributiva, cuando la renta debe destinarse a la satisfacción de necesidades esenciales.

¹⁴ Avilés Salazar, **Ob. Cit.** Pág. 48.

Se debe entender por capacidad contributiva o capacidad de pago a la capacidad que una persona tiene para soportar el peso de los impuestos, sin que se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales o las del grupo familiar dependiente.

La capacidad contributiva personal depende de la cuantía de la renta total de que se dispone, unido a factores como el pago en que se ha incurrido para producirla, las cargas familiares que se tengan, las posibles pérdidas que se hubieren sufrido, etc.

En conclusión, se puede decir que en la práctica los principios de capacidad de pago, de igualdad y de justicia, no siempre aparecen muy claros, por ejemplo, se libera del tributo a los Agentes Diplomáticos o a los militares y oficiales; se establecen privilegios a favor de tal o cual empresa; se dan franquicias postales y telegráficas a personas individuales o corporaciones, etc.

Tales exenciones deben reducirse cuando sea posible dado el caso de quien fuere y si es posible hacer una completa erradicación, porque establecen peligros precedentes y complican, extraordinariamente, la legislación fiscal y el sistema tributario.

Existen otras exenciones de carácter temporal, que sí se justifican, por algún motivo económico o social. Tales como aquéllas que favorecen a las industrias nuevas, las que liberan los edificios construidos en épocas de crisis de habitación y las que suprimen la carga o la suavizan en beneficio de los pobres y de aquellas rentas mínimas que no

alcanzan a cubrir la subsistencia.

Estas últimas exenciones no pecan contra el principio de justicia, porque éstas no consisten en hacer pagar a todo el mundo por igual, sino en hacer pagar proporcionalmente según las facultades o posibilidades del contribuyente.

Por lo tanto, se lesionaría a la justicia haciendo contribuir a quienes están carentes de posibilidades, como a los desheredados o pobres ante quienes el erario pierde sus derechos. Y, dentro de ese mismo principio de justicia, la liberación debe alcanzar no sólo a los desheredados sino también a quienes poseen rentas ínfimas. Esto encuentra apoyo en una razón económica; el producto de las pequeñas cuotas, que corresponden a las rentas muy pequeñas, no cubre el costo de recaudarlas.

3.1.4. El principio de certidumbre

En términos concretos este principio se refiere a la exclusión de toda arbitrariedad. El contribuyente ha de poder conocer, anticipadamente, el monto de su tributo y las fechas del pago, para no quedar sujeto a las sorpresas de un gravamen indeterminado ni de un vencimiento inesperado o caprichoso.

Toda arbitrariedad del impuesto contraría el principio y es el caso recordar que la arbitrariedad del tributo fue una de las principales causas de la Revolución Francesa.

La certeza o precisión en el impuesto permitirá que éste sea conocido previamente al pago con toda claridad y que pueda controlarse su rendimiento.

Este principio puede enunciarse de la forma siguiente: “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas, cuando no sucede así, todas las personas sujetas a un impuesto se hallan más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade.

La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñen son impopulares, incluso cuando no son corruptos, la certidumbre de lo que cada contribuyente deberá pagar es, con respecto a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que un grado muy pequeño da inseguridad”.¹⁵

Para cumplir con el principio de certidumbre, la ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes aspectos: El sujeto, el objeto, la cuota, la fecha de pago, quién paga, a quién se paga, las penas en caso de infracción, los recursos que proceden frente a una actuación que llega de la Administración, etc.

¹⁵ Matus Benavente, Ernesto. **Finanzas públicas**. Pág. 138.

El principio de certidumbre debe ser desarrollado bajo las siguientes reglas o bases:

- Las leyes sobre los impuestos deben ser recetadas en forma clara, de manera que sean comprensibles para todos; no deben tener fórmulas ambiguas o imprecisas.
- Los contribuyentes deben tener los medios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten.

Esta regla es muy importante; ya que las disposiciones fiscales deben ser publicadas no sólo por los medios que normalmente señala la ley como obligatorios, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean realmente conocidas por los afectados en el menor tiempo posible; es conveniente que al darlas a conocer, se precise cuáles son las nuevas obligaciones que imponen y en qué forma modifican las obligaciones ya existentes, esto con el objeto de evitar violaciones involuntarias ocasionadas por la ignorancia. Es especialmente importante insistir en la aplicación de esta regla, en lo que se refiere a las circulares, porque es frecuente que el órgano que las emite no las haga del conocimiento de los particulares, sino únicamente de los órganos oficiales, invocando como fundamento que sólo a ellos interesa, pero debe tenerse en consideración, que si esas circulares tienen por objeto regular el funcionamiento de la administración, sí interesan a los particulares, porque el más marcado interés de estos está vinculado al funcionamiento legal de la administración.

Debe precisarse el destino del impuesto o sea si se trata de un impuesto local o municipal. La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

3.1.5. Principio de comodidad

Este principio lo enuncia Smith de la siguiente forma: “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en que es más probable que convenga su pago al contribuyente”.¹⁶

Al exigir que el impuesto se recaude en las épocas y en la forma que menos perjudique al contribuyente, ya que es éste el que paga su tributo a favor del Estado, no proporciona una ventaja sólo para éste, sino que, además favorece los intereses del Estado al reducir los gastos de recaudación y al facilitar el cobro.

De conformidad con dicho principio, el impuesto sobre donaciones, herencias, legados y premios de lotería se cobran en el momento en que el contribuyente recibe los fondos correspondientes.

Por la misma regla de comodidad, la cuota anual de la recaudación del impuesto territorial se subdivide en trimestres, haciendo así, menos pesado el gravamen. Por eso también se cobra el impuesto de licores en el acto del consumo y los impuestos sobre las ventas, al efectuarse éstas.

¹⁶ Flores Zavala, Ernesto. **Los principios tributarios**. Pág. 136.

3.1.6. Principio de economía

Adam Smith, estudiado por Ernesto Flores Zavala, enuncia este principio aduciendo que: “todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que recauda y lo que ingresa al tesoro público del Estado, sea lo más pequeño posible.

Este principio que pide la mayor economía o baratura en la percepción del impuesto, bien se comprenderá la sabiduría del precepto al considerar que si los gastos del tributo son muy crecidos, o bien, merma el producto obtenido por el tesoro o bien para evitarlo, será forzoso recargar exageradamente la cuota del tributo”.¹⁷

El exceso en los gastos de recaudación puede provenir de sueldos exagerados o de excesivo número de empleados, esos males son remediables, para una buena administración, pero no hay remedio posible, como no sea el de suprimir el tributo cuando lo costoso de su recaudación proviene de la naturaleza misma del impuesto. El impuesto torpe, mal estudiado, cuesta al contribuyente dos o tres veces más de lo que produce y puede llegar a destruir la riqueza gravada sin proporcionar recursos al Estado.

Los malos resultados en un impuesto de esta clase los sufrió España, con el de la Alcabala, que gravaba fuerte y constantemente todas las negociaciones comerciales.

¹⁷ **Ibid.** Pág. 136.

Fue él una de las causas de la decadencia del comercio y de la industria de España.

Pecan también contra este principio, los impuestos que ocasionan a los contribuyentes pérdidas de tiempo, visitas repetidas al domicilio, múltiples y engorrosos trámites, porque el tiempo representa dinero y es cada vez más valioso por la complejidad de la vida moderna.

Asimismo, para que estos cuatro principios, funcionen no sólo basta la observancia de los antes indicados, sino que es preciso que los contribuyentes sean honestos en el pago de sus contribuciones, que cada quien pague lo que le corresponde pagar en la época y forma que le corresponda, esta observancia se hace, debido a que dentro de nuestro sistema tributario, la parte de la sociedad económicamente poderosa en lugar de pagar adecuadamente las cargas tributarias que le corresponden, busca por todos los medios las formas más sofisticadas para evadir su responsabilidad, tal es el caso de los industriales, empresarios, agricultores, militares, etc. en cambio, los pobres, la clase media, son quienes en su gran mayoría pagan sus impuestos adecuadamente y en el tiempo debido, aun cuando algunos de ellos no saben ni por qué los pagan o bien qué es lo que están pagando.

3.1.7. Principio de legalidad y reserva de ley

El Principio de Legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación,

aplicación y procedimiento a aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede encontrar al principio de legalidad en varios Artículos, principiando por el Artículo 5, que norma que: nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley; el Artículo 24, que regula que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos, podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley; por su parte, el Artículo 28 señala: la facultad de todo habitante de la república de hacer sus peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la ley. El segundo párrafo del citado Artículo, establece que para impugnar resoluciones en materia tributaria, no es necesario pago previo alguno, este principio es conocido como Solvet Et Repete.

Sin embargo, el Artículo constitucional que recoge ampliamente el tema es el 239, que literalmente estipula “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;

- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo; y,
- f) las infracciones y sanciones tributarias.

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

El Código Tributario (Decreto número 6-91 del Congreso de la República) y todas sus reformas, se encuentra inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado el mismo en sus primeros tres considerandos.

Luis Illanes, citado por Jorge Mario Castillo González, define a este principio como: “ La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que sólo por Ley se pueden establecer tributos”.¹⁸

A su vez Raúl Rodríguez Lobato, señala que el principio de legalidad “Puede entenderse desde el punto de vista material, en cuyo caso su alcance es que la norma que secunda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser tomado también en una Ley desde el punto de vista

¹⁸ Castillo González, **Ob. Cit.** Pág. 111.

material, la norma que precede el acto debe tener también el carácter de una ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el Poder, que conforme el régimen constitucional, esté normalmente encargado de la formación de Leyes”.¹⁹

Al entrar al análisis de este principio, como bien lo expone el autor, pueda desglosarse desde varios puntos de vista, uno es la forma que opera el *Ius Imperium* del Estado, para el caso de Guatemala, el carácter formal de la norma estriba en que el Congreso de la República es el único Organismo del Estado con facultades para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales y para determinar todo lo relacionado en los incisos descritos en el Artículo constitucional ya citado. Otro aspecto de interés radica en que se enfatiza que son nulas de pleno Derecho, las normas inferiores a la ley, que contradigan lo establecido en ella y se extiende al concepto de lo que debe normar un reglamento, señalando que éste debe concretarse a lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer procedimientos, no a modificar lo previamente instruido en la norma ordinaria, ya que de hacerlo, se estaría ante un reglamento inconstitucional por la violación de este principio.

Analizando en esencia los principios de legalidad y reserva de ley, se concluye que ambos enmarcan una situación dependiente, ya que son concordantes; el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una Ley y el segundo regula que para que esa Ley sea válida debe ser creada por el órgano competente, en

¹⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 43.

el caso de Guatemala, el Organismo Legislativo es el ente competente para la realización de esta función.

El principio de reserva legal se encuentra regulado en el Artículo 171, literal C), de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual estipula: “Corresponde también al Congreso:... c) decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”. Estos dos Artículos constitucionales son la base fundamental del Principio de Legalidad.

En conclusión, el principio de legalidad puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al Derecho Tributario, *nullum tributum sine lege*, que significa: es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley. En ese sentido se transcribe la parte medular la Gaceta número 59, expediente 471-2000 de la Corte de Constitucionalidad, que dice: “ la ley debe establecer cuales son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, tipo impositivo, período fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, descuentos, recaudaciones y recargos, sanciones e infracciones. Por lo tanto, solamente la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias.

3.1.8. Principio de generalidad

El principio de generalidad, es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la ley es de observancia general; es decir, que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República, con limitaciones, como

puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago, que si bien es cierto, es una obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los tributos, también lo es que se debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

El principio de generalidad de la imposición, exige a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no admitiéndose en el marco de un impuesto particular, otras excepciones a la obligación tributaria que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social y cultural.

Fernando Sainz de Bujanda, sostiene que el principio de Generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, en la medida que tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la Ley”.²⁰

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 135, literal d), recoge el principio de generalidad al normar que son deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos, contribuir a los gastos del Estado, y el Código Tributario, desarrolla el principio de generalidad en materia tributaria, en el primer párrafo del Artículo 1, que copiado literalmente dice: “Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales a las que se aplicaran en forma supletoria”.

²⁰ Sainz de Bujanda, Fernando. **Lecciones de derecho financiero**. Pág. 89.

CAPÍTULO IV

4. Principios relacionados con la capacidad contributiva

4.1. Capacidad de pago

Para Giuliani Fonrouge la Capacidad Jurídica Tributaria, “es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la Relación Jurídico Tributaria sustancial con prescindencia de la cantidad de riqueza que se posea”.²¹

En otras palabras, al hablar de capacidad jurídica no nos referimos al aspecto económico sino a la capacidad de una persona para ser titular de derechos y obligaciones tributarios.

La capacidad contributiva, conocida también como capacidad de pago, según Giuliani Fonrouge, “es la aptitud económica de pago público con prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica tributaria, o sea pues, que la capacidad de pago es la capacidad económica que tiene todo contribuyente para poder pagar impuestos”.²²

4.2. Análisis jurídico doctrinario

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser

²¹ Giuliani Fonrouge. **Ob. Cit.**, pág. 367

²² **Ibid.**

establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido.

El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo a su situación financiera en la sociedad. Este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo, señala que “Conforme sus ingresos, los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establecerá en función de su capacidad económica”.²³

Actualmente la legislación denomina este principio como capacidad Contributiva o Capacidad de Pago y se encuentra contenido en la Constitución Política de la República en el primer párrafo del Artículo 243 que establece: “ El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las Leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”.

Al analizar la norma constitucional citada, se desprende que la misma inspira protección hacia los contribuyentes con menos capacidad contributiva, ya que como claramente lo expresa, el sistema tributario debe de ser justo.

La palabra justicia, tiene una acepción amplia como se desprende de la definición dada por Manuel Ossorio “Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme a derecho”²⁴; y a la vez, el término

²³ Castillo Gonzalez, **Ob. Cit.**; pág. 54.

²⁴ Ossorio, **Ob. Cit.**; pág. 356.

equidad, lo define como “Justicia distributiva, es decir, la basada en la igualdad o proporcionalidad”.²⁵

Este principio obliga al Estado a aplicar el cobro del tributo en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario.

Cabe mencionar que el tributo que grava una determinada manifestación es la riqueza y que ésta se encuentra representada por la renta, la propiedad o el consumo. Al respecto, se puede mencionar como ejemplo la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que contempla un régimen especial de pago para los pequeños contribuyentes que no se aplica a los contribuyentes normales o a las empresas mercantiles, como es el caso de los pagos trimestrales, contenido el tercer párrafo del Artículo 50 de la Ley en mención.

Como un ejemplo de resolución sobre la capacidad de pago, se encuentra la relacionada con la Corte de Constitucionalidad en defensa del pago en publicidad, para tal efecto se transcribe la parte medular de la Gaceta jurisprudencial número 35, del expediente 527-94, que copiado literalmente dice: “...los Artículos 31-32, incisos a) y b) del Decreto 81-90 del Congreso de la República, son inconstitucionales por violar los Artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República, que contienen los principios de legalidad, capacidad de pago y principalmente la prohibición de la doble o múltiple tributación, con las siguientes argumentaciones: a) por medio del Decreto 56-90 reformado por el 7-94, ambos del Congreso de la República, se creó el impuesto del

²⁵ **Ibid.**, pág. 243.

Timbre de Prensa, que afecta con un valor del cinco por millar los servicios de publicidad y propaganda en los medios de comunicación social, directorios, guías y medios utilizados con fines informativos, publicatorios, promocionales o propagandísticos, así como la producción de anuncios publicitarios y propaganda elaborada en Guatemala o en el extranjero, difundidos en el país, el cual debe ser pagado por toda persona individual o jurídica que contrate dichos servicios; b) posteriormente, mediante el Decreto 81-90 del Congreso de la República, específicamente en sus Artículos 31 y 32, incisos a) y b), que se impugnan de inconstitucionales, se creó el Impuesto del Timbre de Garantía Artística, el cual es cubierto por los artistas, técnicos y manuales de espectáculos, personas individuales o jurídicas, empresas, entidades estatales, autónomas, o descentralizadas, nacionales o extranjeras, cuyo fin sea la presentación o actuación en vivo, grabado o regrabado, transmitido o retransmitido, en cualquiera forma y rama artística, el cual afecta el dos y tres por ciento sobre el monto del valor de cualquier grabado según se haga en el país o en el extranjero: c) en ambos impuestos el hecho generador es la producción, grabación, presentación de anuncios publicitarios o de propaganda en el país o en el extranjero, para ser difundidos a través de los medios de comunicación y que, en detrimento del principio de capacidad de pago, se imponen a un mismo sujeto pasivo que son las empresas que se dedican a dichas actividades, configurándose con ello la doble o múltiple tributación, prohibida por la Constitución y, por lo tanto, violándose los artículos 239 y 243 de la misma.

Esta Corte en cumplimiento de su deber de defensa de la Constitución y en uso de las facultades que la Constitución y Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad le confieren, examina el resto de las disposiciones tachadas de inconstitucionalidad, en la forma siguiente: Se impugna el Artículo 68 del citado Decreto, diciendo “que contiene graves violaciones a la Constitución, así como aspectos que contradicen principios contenidos en otras leyes, señalando las siguientes: a) el primer párrafo que se refiere a las retenciones que corresponda sin que exista un fundamento legal para hablar de las mismas, ni para aplicarlas, lo cual, quebranta el principio constitucional de legalidad contenido en el Artículo 239 de la Constitución; b) que el segundo párrafo del Artículo citado contiene una doble tributación, pues el mismo hecho se grava dos veces, siendo esto una sustancial violación del segundo párrafo del Artículo 243 de la Constitución, restándole justicia y equidad al sistema tributario, al no tomar en cuenta el Principio de Capacidad de Pago. c) manifiestan que en el tercer párrafo del Artículo que se acusa de inconstitucionalidad, se establecen sanciones a los agentes de retención que no realicen, las retenciones convirtiéndose dicho agente en “receptor fiscal por decisión unilateral del Estado” o sea que, este agente viene a convertirse en un receptor de un impuesto, lo que constituye una extralimitación del legislador en cuanto a las facultades del Artículo 239 que la constitución le concede, pues, afirma que tal norma no le confiere la facultad de “designar agentes retenedores” de impuesto alguno, como tampoco delegar funciones administrativas del Estado a particulares, y que se conculcan los Derechos Sociales mínimos de los trabajadores, que concede el Artículo 102 de la Constitución, pues el Artículo analizado obliga a la

persona a desarrollar una actividad para el Estado, sin que se le remunere por trabajar como receptor fiscal. Respecto del primer párrafo del Artículo manifiesta el Ministerio Público“ que la base imponible sí está contenida en el Artículo 45 de la norma ordinaria; y el tipo impositivo está contenido en los Artículos 46 y 69 de la Ley, es el porcentaje que multiplicando por la base imponible da el impuesto a pagar”.

Es necesario analizar el principio de capacidad contributiva, ya que va aparejado con el principio de capacidad de pago, aunque algunos juristas manifiestan que se pueden tomar como sinónimos.

4.3. Capacidad contributiva:

El contribuyente debe tener, de acuerdo a teorías financieras, económicas, políticas, sociales y culturales, capacidad económica para contribuir a los gastos públicos. La capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte válido de estructura de la dogmática del tributo.

Si el contribuyente no cuenta con capacidad tributaria, difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria, aun cuando se haya cumplido el hecho generador. La capacidad contributiva, conocida también como capacidad de pago, es uno de los principios del derecho tributario reconocido constitucionalmente en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República y es uno de los principales bastiones de los derechos del contribuyente, a la vez limita el poder tributario.

4.4. Principio de igualdad

El principio ahora analizado, se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República que señala: “En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”. Este principio es aplicable al campo tributario en el sentido que todos deben pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía, ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales. Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos, sentando doctrina legal, pronunciándose en el sentido que en Guatemala todos los seres humanos son iguales en iguales condiciones y desiguales en condiciones desiguales, el cumplimiento del respeto a esta desigualdad inspira el principio de igualdad. Basta citar como ejemplo las prerrogativas que la Ley otorga a un funcionario judicial, derivadas de su calidad como tal, mismas que no las tiene un ciudadano común, porque no se encuentran en iguales condiciones.

Rodríguez Lobato, estipula que: “ El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”.²⁶

Este principio está inspirado en la concepción clásica de los principios generales del derecho, cuyo significado es el siguiente:

²⁶ Lobato Rodríguez, **Ob. Cit.**; pág. 45.

- **Vivir honestamente**, “honeste vivere”; enseña lo que el hombre se debe a sí mismo, se limita a una pura honestidad, la cual puede violarse sin hacer daño a nadie cuando se hace una cosa que está permitida, pero no es conforme al decoro.

- **No hacer mal a otro**, “neminem ledere” lo que debe a los demás, nos ordena que no hagamos en el comercio de la vida cosa alguna que cause daño o perjuicio a otra persona, cualquiera que ella sea, en sus bienes, en su reputación o en su cuerpo.

- **Dar a cada uno lo suyo**, “sum cuique tribuere”; enseña a los encargados de la administración de la justicia las reglas que deben seguir en el desempeño de sus funciones.

Para confirmar lo anterior, se citan algunas referencias de varios fallos constitucionales que se pronuncian sobre este principio: Gaceta de Tribunales número 37, expediente 889-95, página 14, contiene la resolución sobre este principio que a continuación se transcribe: “Todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales. Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha conocido en varios fallos al sentar doctrina legal pronunciándose en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son iguales en iguales condiciones”.

En el mismo sentido los expedientes acumulados números 217-91 y 221-91

establecen que “El Artículo 16 del Código Tributario también establece la obligación del notario que autorice contratos cuya cuantía sea mayor de treinta y seis mil quetzales, de hacer mérito del atestado que compruebe el cumplimiento de la obligación tributaria de los otorgantes y que la “Violación de este precepto hace al notario solidariamente responsable del pago de la obligación no satisfecha”. Existe desproporción e irrazonabilidad en el precepto que hace al notario solidariamente responsable de una obligación que ya está incumplida. La multa impuesta al notario que omite el aviso resulta confiscatoria porque el monto excede a los honorarios que pudiere corresponder al profesional conforme arancel, lo que es contrario a lo preceptuado por el artículo 243 de la Constitución Política”.

Adicional a lo anterior, podemos encontrar este principio de la tributación en la Gaceta de Tribunales número 9, expediente 39-88 y 40-88; y Gaceta número 32 expediente 287-93 que literalmente dice:

“El cuestionamiento que se formula contra el Artículo 1, de la precitada Ley se apoya en haber creado esa norma un impuesto que únicamente se hace sobre el ejercicio profesional de los abogados y notarios, se incurre en discriminación y se privilegia al resto de profesionales liberales, cuyo ejercicio no se grava, De este modo, sostienen los accionantes en su planteamiento, se contraviene el *principio de igualdad* reconocido por el Artículo 4 de la Constitución.

Obviamente la igualdad a que se refieren los accionantes es de carácter tributario, pues aunque no lo indiquen así expresamente en su demanda, dicha naturaleza se deduce

del hecho de que impugnan una ley que crea tributos. El principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, al tenor de lo normado por el Artículo 243 de la Constitución.

En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es 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 económica o social del Estado. En este sentido se ha pronunciado esta Corte, al dar al principio de igualdad tributaria el sentido y alcance vertido en la sentencia dictada al dieciocho de julio de mil novecientos noventa y uno, en la que afirmó que “La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias.

Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías

entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una razonable y responda a las finalidades económicas del Estado.

.Por otro lado, al analizar la norma cuestionada en su contexto con otras normas atinentes a la naturaleza, objeto y fines del tributo que se paga por medio de los timbres forenses y notariales, se llega a la conclusión de que el Estado, haciendo uso adecuado de su poder tributario, afecta con un impuesto, determinados actos del ejercicio profesional de los abogados y notarios y que tal afectación es de carácter general por cuanto grava a todos esos profesionales por igual en iguales circunstancias.

CAPÍTULO V

5. El Registro de la Propiedad

5.1. Aspectos generales

El Registro de la Propiedad es una institución pública que tiene por objeto la inscripción, anotación y cancelación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles y muebles identificables, siendo públicos sus documentos, libros y actuaciones.

Se organiza, funciona y rige por la Constitución Política de Guatemala, el Código Civil y por el Reglamento de los Registros de la Propiedad, emitido en Acuerdo Gubernativo 30-500 del 27 de enero de 2005, el cual establece la forma en que desarrollará sus actividades y servicios de Registro de la Zona Central con sede en la ciudad de Guatemala y el Segundo Registro de la Propiedad con sede en la ciudad de Quetzaltenango.

Corresponde la inspección de cada Registro al Juez de Primera Instancia del Ramo Civil designado anualmente por la Corte Suprema de Justicia.

El régimen financiero de los Registros de la Propiedad se encuentra normado por lo dispuesto en su Arancel General contenido en Acuerdo Gubernativo 325-2005 del 18 de

julio de 2005, el que establece los honorarios a percibir por dichas instituciones.

5.2. Definición

El Registro de la Propiedad: “Es una institución que ha sido creada por el Estado, en donde se inscriben hechos, actos y contratos de los particulares y resoluciones de las autoridades, destinada a dar fe para el aseguramiento de los derechos que de ellos se deriven”.²⁷

“El Registro de la Propiedad es una institución pública que tiene por objeto la inscripción, anotación y cancelación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles y muebles identificables, siendo públicos sus documentos, libros y actuaciones”.²⁸

Inscribir quiere decir transcribir literalmente o extractar documentos públicos o privados y asentarlos en los folios de los libros o en los sistemas que se llevan en los correspondientes registros instituidos.

El Artículo 1124 del Código Civil, estipula “El Registro de la Propiedad es una institución pública que tiene por objeto la inscripción, anotación y cancelación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles y

²⁷ Tello Girón, Erasmo. **Consideraciones sobre el derecho registral en Guatemala**. Pág. 55.

²⁸ Paralta Méndez, Carlos Enrique. **Reforma registral**. Pág. 5.

muebles identificables. Son públicos sus documentos, libros y actuaciones”.

5.3. Antecedentes del Registro de la Propiedad

La necesidad de llevar una cuenta a cada titular dio como resultado el nacimiento del registro.

En un principio, el Registro tuvo una finalidad simplemente administrativa, sin propósito de publicidad, ya que no se había descubierto la necesidad de éste.

La publicidad fue manifiesta cuando la clandestinidad de las cargas y de los gravámenes que recaían sobre inmuebles hizo posible conocer la real y verdadera situación de los mismos. Es cuando el Registro, que nació para llevar una cuenta a cada titular en forma administrativa, se convirtió en un Registro con el fin de dar publicidad, lo que significa que el Registro nació como un verdadero medio de seguridad del tráfico jurídico general.

El Registro de la Propiedad en Guatemala, se fundó en 1877, cuando se promulga el Código Civil. Antes de esa fecha, era el rey quien emitía los títulos de propiedad; las jefaturas políticas, anteriormente a ese año y después de la independencia, eran quienes tenían a su cargo el hacer las anotaciones y asientos de registro en sus respectivos archivos.

El Acuerdo Gubernativo del 19 de junio de 1877, creó tres Registros con sus correspondientes zonas, residiendo las oficinas en la capital, Jutiapa y Quetzaltenango.

El 31 de mayo de 1892, se estableció uno en San Marcos con su zona especial.

El 23 de julio del último año citado, se creó un nuevo Registro en Retalhuleu, comprendiendo este departamento y el de Suchitepéquez.

El 1 de noviembre de 1897 se les redujo a tres, con asiento en la capital, Jutiapa y Quetzaltenango.

El 30 de abril y 27 de mayo de 1898 se organizan los Registros del primero al sexto, comprendiendo la capital, Quetzaltenango, Jalapa, Zacapa, Cobán y San Marcos.

Por último, ha sido organizado el Registro en sus dos asientos principales que son la ciudad capital y Quetzaltenango. Se denomina Primer Registro al de la ciudad capital y Segundo Registro al establecerlo en Quetzaltenango, cuya organización se rige por los Acuerdos del 10 y 28 de julio de 1933, 12 de junio de 1934 y 1. de junio de 1936.

En 1894, bajo la administración de Reyna Barrios, fue construido el edificio ubicado en la novena calle y décima avenida esquina de la zona uno, lugar donde permaneció hasta el 4 de febrero de 1976.

La crisis sísmica iniciada ese día en las regiones central y nororiental de la República provocó el trámite inmediato para trasladar el Registro, con todos sus archivos, a un edificio más seguro y es así como se traslada al edificio situado en la novena avenida y catorce calle de la zona uno de la ciudad de Guatemala, donde anteriormente lo ocupaba la Corte Suprema de Justicia, el cual siendo bastante amplio, en la actualidad no responde a las funciones que la institución realiza a diario con la eficiente amplitud y seguridad que un archivo de su rango requiere.

5.4. Análisis legal

Conforme lo establecido en el Artículo 1125 del Código Civil, se inscriben en el mismo:

- Los títulos que acrediten el dominio de los inmuebles y de los derechos reales impuestos sobre los mismos.
- Los títulos traslativos de dominio de los inmuebles y en los que se constituyan, reconozcan, modifiquen o extingan derechos de usufructo, uso, habitación, patrimonio familiar, hipoteca, servidumbres y cualesquiera otros derechos reales sobre inmuebles; los contratos de promesa sobre inmuebles.
- La posesión que conste en título supletorio legalmente expedido.
- Los actos y contratos que se transmitan en fideicomiso, los bienes inmuebles y derechos reales sobre los mismos.
- Las capitulaciones matrimoniales, si afectaren bienes inmuebles o derechos reales.

- Los títulos en que conste que un inmueble se sujeta al régimen de propiedad horizontal; el arrendamiento o subarrendamiento, cuando lo pida uno de los contratantes y obligatoriamente cuando sea por más de tres años o que se haya anticipado la renta por más de un año.
- Los ferrocarriles, tranvías, canales, muelles u obras públicas de índole semejante, así como las naves aéreas y los gravámenes que se impongan sobre cualesquiera de estos bienes.
- Los títulos en que se constituyan derechos para la explotación de minas, hidrocarburos y su transmisión y gravámenes.
- Las concesiones otorgadas por el Ejecutivo para el aprovechamiento de las aguas.
- La prenda común, la prenda agraria, ganadera, industrial o comercial.
- La posesión provisional o definitiva de los bienes del ausente.
- La declaratoria judicial de interdicción y cualesquiera sentencia firme por la que se modifique la capacidad civil de las personas propietarias de derechos sujetos a inscripción o la libre disposición de los bienes.
- Los edificios que se construyan en predio ajeno con consentimiento del propietario; los ingenios, grandes beneficios, desmontadoras y maquinaria agrícola o industrial que constituyan unidad económica independiente del fundo en que estén instaladas.
- Los vehículos automotores y demás muebles fácilmente identificables por los números y modelos de fabricación.

- Se inscribirán también los instrumentos o títulos expresados en el Artículo 1123 del Código Civil, otorgados o expedidos en país extranjero, que reúnan los requisitos para hacer fe en juicio, y las providencias o sentencias firmes pronunciadas en el extranjero, cuando se hayan mandado cumplimentar por los tribunales de la República y afecten derechos reales.

5.5. Organización del Registro de la Propiedad

EL Registro de la Propiedad está organizado por el sistema del llamado folio real y que consiste en abrir una cuenta corriente a cada finca perfectamente individualizada.

Este sistema de **folio real** fue tomado de la Ley Hipotecaria española, de fecha 8 de febrero de 1861 y así fue como el primer asiento del Registro de Hipotecas que se hizo en Guatemala ocurrió el 24 de abril de 1867, habiendo sido encargado para la elaboración de un Anteproyecto de Ley Hipotecaria el jurista Manuel Ubico.

Los libros que se llevan en el Registro de la Propiedad son obligatorios, conforme lo estipula el Artículo 1220 del Código Civil, siendo los siguientes:

- De entrega de documentos.
- De diario o de asientos.
- De inscripciones.
- De cuadros estadísticos; y

- De índices.

El Código Civil amplió el área registral ordenando como obligatoria la inscripción de bienes muebles que sean identificados, tal como lo establece el Artículo 1125 en su inciso 14, citado anteriormente; así como la prenda común y otros derechos que no estaban legislados en el Código Civil que fue derogado al entrar en vigencia el Decreto Ley 106.

La inscripción de la prenda común, agraria, industrial, ganadera y comercial, como innovación de la nueva ley sustantiva civil, vino a garantizar las operaciones dentro del tráfico jurídico y en caso de controversia en ningún tribunal se aceptarán, escrituras ni documentos sujetos a inscripción que no hubieren sido razonados por el Registrador. Así lo preceptúa el Artículo 1129 del referido Código Civil.

Se lleva también un libro de registro de testamentos y donaciones por causa de muerte.

Otro más que registra la propiedad horizontal.

Se incluye también el caso de registros especiales como buques, naves aéreas, canales, muelles, ferrocarriles y obras públicas de índole semejante y los derechos reales que los afecten.

Esta regulación está contenida en los Artículos del 1185 al 1215 del Código Civil vigente de Guatemala.

5.6. Principios que fundamentan el Registro de la Propiedad

Son cinco los principios que se estiman como fundamentales en todo registro y que están orientados con base en el notariado Latino para garantizar los derechos adquiridos por las personas en todo aquello que debe ser registrable.

Los principios en referencia son los que siguen:

- De especialidad:
- De determinación;
- De legalidad;
- De prioridad y,
- De publicidad.

5.6.1. Principio de especialidad

Consiste en que todo derecho, gravamen, desmembraciones y demás limitaciones deben Inscribirse en el folio de la finca a que afecte, rigiéndose estrictamente por el sistema del folio real.

El inmueble perfectamente identificado con número de finca, folio y libro.

5.6.2. Principio de determinación

Este principio consiste en que nos cercioramos del pasivo de la finca en los libros respectivos.

Para tal efecto, existe un apartado en los mismos en que se regulan las desmembraciones, modificaciones, sus limitaciones, así como los demás derechos reales que afecten la finca en referencia; hay también un apartado que regula las inscripciones hipotecarias y donde se expresan las condiciones de crédito, plazo, tipo de interés, la cantidad, el lugar de cumplimiento de la obligación, con lo cual se puede conocer en todo momento la situación jurídica del bien raíz.

5.6.3. Principio de legalidad

Los documentos que se presentan al Registro deben reunir los requisitos de forma y fondo al momento de celebrarse el acto, porque la inscripción en el Registro no es de carácter constitutivo y el título sujeto a inscripción debe ser presentado en duplicado y sin que le falte ningún requisito, pues la insuficiencia del título no puede ni podrá ser suplida por el Registrador, quien está facultado por la ley para rechazar todo documento que no se ajuste a las formalidades que la misma establece.

El Registrador hace un extracto del título y lo anota en el libro que corresponde.

Por ello, debemos tomar en cuenta la situación de que el título debe sostener todas las circunstancias esenciales que fija la ley, pues son analizados en su forma de integridad legal.

Si del examen que se hace del título se comprueba que faltan algunos de los elementos indispensables para su inscripción, el Registro rechaza el documento, el que razona exponiendo los motivos legales que tiene para su rechazo. Al respecto véase el Artículo 1128 del Código Civil.

5.6.4. Principio de prioridad

Este principio es de amplia trascendencia para el tráfico jurídico de la documentación legislada, puesto que determina la preferencia de un derecho en caso de colisiones o dobles ventas realizadas por personas de mala fe, puesto que es indispensable la fecha y la hora de presentación del documento, porque ello determina concretamente a quién corresponde la preferencia en la inscripción.

Aquí es donde se materializa el aforismo de que el primero en tiempo es el primero en derecho, consagrado por nuestro Código Civil en su Artículo 1142.

5.6.5. Principio de publicidad

Este principio es de vital importancia porque sus efectos son de carácter sustantivo, ya que nadie puede alegar que ignoraba lo que aparece en el Registro de la Propiedad y que le perjudique.

La ley entiende como tercero al que no ha intervenido en el acto o negocio contractual.

Por eso es que la inscripción debe ser clara, exacta y sin inducir a error a tercero que pretenda reclamar un derecho y por esto mismo los libros deben ser llevados de conformidad con la ley para que hagan fe, ya sea en juicio o fuera de él. De tal manera que los títulos sujetos a inscripción, que ya se han enumerado y que sean llevados con ese fin al Registro, no pueden perjudicar a tercero y así lo afirma el Artículo 1222 del Código Civil al preceptuar que los libros de los registros serán públicos.

Para el desarrollo del tema referente a los principios que fundamentan el Registro de la Propiedad he utilizado el trabajo, muy importante, publicado por el licenciado Antonio Rivera Toledo en uno de los Boletines del Registro de la Propiedad.

Con el fin de ampliar un tanto más estos aspectos, expongo a continuación lo que Luís Carral y de Teresa dice en relación con los principios registrales.

5.7. Naturaleza y enumeración

Son los principios registrales el resultado de una exégesis que se hace de los preceptos legales sobre el registro público y cita a Roca Sastre, quien dice que son los principios las orientaciones capitales, las líneas directrices del sistema, la serie sistemática de bases fundamentales, así como el resultado de la sintetización o condensación del ordenamiento jurídico registral sirven de guía, economizan preceptos y facilitan la comprensión de la materia y convierten la investigación jurídica en científica.

Se habla de los siguientes:

5.8. Principios registrales

- A. De publicidad;
- B. De inscripción;
- C. De especialidad;
- D. De consentimiento;
- E. De tracto sucesivo;
- F. De rogación;
- G. De prioridad;
- H. De legalidad;

I. De presunción de exactitud registral, en sus dos manifestaciones de:

- a. Principio de legitimación.
- b. Principio de fe pública.

5.8.1. Principio de publicidad

Este principio corresponde al Registro de la Propiedad por excelencia pues no se concibe sin el Registro Público de la propiedad.

El Registro debe revelar la situación jurídica de los inmuebles y toda persona, sea o no tercero registral o interesado, tiene el derecho de que se le muestren los asientos del registro y de obtener constancia o certificaciones relativas a los mismos.

5.8.2. Principio de inscripción

Debe entenderse por inscripción todo asiento en el registro público. Significa también el acto mismo de inscribir.

Así, los derechos nacidos extra registral, al inscribirse adquieren mayor firmeza y protección por esa presunción de exactitud de que son investidos, por la fuerza probatoria que el registro les da.

Por ello, este principio tiende a precisar la influencia que el registro ejerce en los derechos sobre inmuebles y también decide si la inscripción es determinante o no para que el negocio dispositivo provoque el efecto jurídico

5.8.3. Necesidad de la inscripción

Dice Carral que respecto de la obligatoriedad de las inscripciones existen dos casos extremos:

De una parte, la inscripción forzosa, que puede exigirse coercitivamente, sujeta a plazos y sanciones y que en caso de no efectuarse se lleva a cabo el registro de oficio, en rebeldía de la parte interesada; y el otro extremo, en que la inscripción es facultativa, voluntaria, quedando el derecho más o menos igual con o sin registro, por tratarse de sistemas de registro que se alejan del tipo germánico.

Existe un término medio, en que la inscripción es voluntaria, pues no hay obligación de efectuarla en un plazo determinado, ni se impone sanción por no llevarla a cabo, ni puede ser exigida coercitivamente.

Lo común es que se puede inscribir a solicitud de parte (rogación) pero los efectos de la inscripción hacen a ésta necesaria, lo que quiere decir que si no es obligatoria, si es indispensable, pues sólo el derecho se hace valer en todos sus efectos frente a todos,

erga omnes.

5.8.4. Principio de especialidad

Se le llama también principio de determinación, porque la publicidad registral exige determinar con precisión el bien objeto de los derechos.

Por ello se cree que esta denominación es más correcta que la de especialidad.

Por la aplicación de este principio, en el asiento deben aparecer con precisión: la finca, que es la base física de la inscripción; el derecho, que es el contenido jurídico y económico de la misma y la persona que puede ejercer el derecho o sea el titular del derecho.

5.8.5. Naturaleza de la inscripción de finca

El Registro se lleva por fincas que es lo que se denomina y conoce como **el folio real**.

La naturaleza del derecho inscrito se determina con facilidad, como lo es la venta, la hipoteca, el usufructo, en caso de contratos nominados.

Los derechos reales que se inscriben en el Registro de la Propiedad son ejercitados por

una persona llamada titular, por lo cual es indispensable individualizarla, precisando las partes que corresponden a los distintos títulos.

El derecho que se registra y el titular son variables y se extinguen pero mientras existan deben vincularse con la base inmutable de registro, que es la finca.

5.8.6. Principio de consentimiento

Este principio consiste en que para que el registro se realice, debe basarse la inscripción en el consentimiento de la parte perjudicada en su derecho; es decir, debe basarse en un acuerdo de voluntades entre el transferente (perjudicado) y el adquirente y en este caso, sólo puede consentir el que puede disponer, sólo puede disponer el verdadero titular.

Es muy importante vincular este principio con el consentimiento o consensualismo del contrato, que toma como fundamento el acuerdo de voluntades y es la piedra angular del contrato, formada por el concurso de voluntades, al que se refiere el Artículo 1518 del Código Civil.

CAPÍTULO VI

6. Los aranceles del Registro de la Propiedad

6.1. Parte considerativa

El arancel del Registro de la Propiedad se encuentra contenido en el Acuerdo Gubernativo número 325-2005 de fecha 18 de julio de 2005.

La parte considerativa se encuentra fundamentada en las siguientes especificaciones:

El Registro de la Propiedad es la institución pública que tiene a su cargo la función de garantizar a la población la seguridad y certeza jurídicas y la publicidad de los derechos reales sobre los bienes que, conforme a la ley, deben inscribirse.

Que es necesario y conveniente que los Registros de la Propiedad cuenten con ingresos razonables y suficientes para su funcionamiento, continua modernización y desarrollo.

Para hacer efectivos tales propósitos, es necesario aprobar un arancel que cubra las necesidades actuales, los requerimientos de inscripción de la regularización catastral, los programas de corto y mediano plazo de los Registros de la Propiedad y que regule

de manera sencilla, precisa y no discrecional, el cobro de los servicios que la Institución presta a los usuarios.

6.2. Normativa

Por los servicios que presten, los Registros de la Propiedad percibirán únicamente los honorarios que fija este arancel; los recursos que generen dichos honorarios se destinarán exclusivamente para su funcionamiento, continua modernización y desarrollo.

Cuando un documento deba inscribirse en más de un Registro y no esté individualizado el valor, precio o estimación correspondiente a cada Registro percibirá los honorarios por el total consignado en el documento.

Por la inscripción, anotación o cancelación de actos o contratos en bienes muebles o inmuebles y otros servicios, los Registros de la Propiedad percibirán los honorarios siguientes:

- **Asuntos de valor determinado.** Por la inscripción de contratos, actos o documentos de valor determinado o determinable, salvo las excepciones que este arancel establece, un mínimo de ciento sesenta quetzales (Q. 160.00).
- Cuando el valor sea menor de diez mil quetzales (Q. 10,000.00) o exceda dicha cantidad pagará, adicionalmente, un quetzal con cincuenta centavos (Q.1.50) por

cada millar o fracción del excedente.

- Por la inscripción de contratos de promesa o de inscripción de hipoteca para garantizar saldo insoluto, doscientos cincuenta quetzales (Q.250.00) cuando el valor sea menor de diez mil quetzales (Q.10, 000.00); cuando el valor sea de diez mil quetzales (Q 10,000.00) o exceda de dicha cantidad pagará, adicionalmente, un quetzal con cincuenta centavos (Q.1.50) por cada millar o fracción del excedente.
- Por la inscripción de contratos de promesa o de inscripción de hipoteca para garantizar saldo insoluto, doscientos cincuenta quetzales (Q.250.00).
- **Asuntos de valor indeterminado.** Por la inscripción, anotación de toda clase de contratos, actos o documentos de valor indeterminado, de sus modificaciones y cancelaciones, aunque mencionen valores, ciento sesenta quetzales (Q.160.00).
- **Anotaciones.** Por cada anotación de demanda, embargo, orden judicial, disposición o resolución administrativa de testamentos o donaciones por causa de muerte o de cualquier otra naturaleza, modificaciones y cancelaciones, ciento sesenta quetzales (Q.160.00). Por la anotación preventiva de contratos o de su prórroga, cien quetzales (Q.100.00).
- **Razonamiento de documentos:** Por razonar documentos de contratos inscritos con anterioridad, cincuenta quetzales (Q.50.00) por cada inscripción que se transcriba. Por la razón indicando el lugar que ocupan los gravámenes que se inscriban sobre los bienes, cincuenta quetzales (Q.50.00), siempre que haya requerimiento del interesado.

- **Rechazo o suspensión de documentos.** Por rechazo o suspensión **justificados** de cada documento relacionado entre sí, **veinticinco quetzales (Q.25.00) siempre que** no se haya solicitado su anotación preventiva y ésta fuere procedente.
- **Informes.** Por cada informe del Registro de testamentos o de donaciones por causa de muerte, **cincuenta quetzales (Q.50.00).**
- **EXHIBICIÓN DE LIBROS.** Por la exhibición del primer libro dos quetzales (Q.2.00) y un quetzal (Q1.00) por cada uno de los libros siguientes.
- **Certificaciones.** Por cada certificación **hasta de diez hojas cincuenta quetzales (Q.50.00), más cinco quetzales (Q.5.00) por cada hoja adicional.** En ningún caso se incluirán en las certificaciones asientos no solicitados por los interesados.
- **Consultas electrónicas.** Por la consulta electrónica de cada bien registrado, por medio de monitores o pantallas que estén conectados al sistema automatizado y la impresión de hasta cuatro imágenes, **diez quetzales (Q.10.00), más dos quetzales por cada hoja adicional.** Por la consulta de bienes registrados mediante la información automatizada o por medio de cualquier otra comunicación remota, el equivalente en quetzales a **un dólar de los Estados Unidos de América (US \$1.00) por cada consulta.**
- **Honorarios adicionales.** Además de los honorarios indicados en los numerales 2.1, 2.2 y 2.3 se pagarán **cincuenta quetzales (Q.50.00):**
 - a) por la inscripción o cancelación que se haga del mismo contrato, en cada uno de los bienes adicionales al primero;

- b)** por la transcripción de cada gravamen, de sus prórrogas, implicaciones o modificaciones que no impliquen incremento del valor original;
- c)** por la inscripción o cancelación de cada finca que se forme o se cancele por desmembraciones, unificaciones, participaciones o divisiones de la cosa común y por anotar cada desmembración en la finca matriz; y,
- d)** por transcribir derechos reales en fincas nuevas.

Si se transcribe más de un derecho real, deberá hacerse y cobrarse en una sola inscripción, salvo que sean de distinta naturaleza o que por su peculiar constitución o distinción o bien por solicitud del interesado, deban transcribirse por separado.

6.3. Documentos con varios actos o contratos

Cuando el documento contenga varios actos o contratos, principales o accesorios, se pagarán los honorarios que corresponda a cada operación por cada uno de ellos.

Por la inscripción del régimen de propiedad horizontalmente dividida o de condominios, se pagará doscientos cincuenta quetzales (Q250.00) por inscribir el régimen en la finca matriz, más los honorarios por cada finca filial o que forme parte del condominio, de acuerdo con el valor que se les hubiere asignado en la escritura.

Si existen diferencias entre el valor del acto o contrato y el que conste en el Registro,

los honorarios se calcularán sobre el que sea mayor.

Los honorarios fijados por este arancel se pagarán en su totalidad previamente a la presentación de los documentos; la diferencia que pueda resultar, se pagará antes de su operación. A cada documento que se entregue, deberá agregarse una boleta de ingreso con los datos que los Registros consideren pertinentes.

Si las operaciones se realizan por decisión judicial, acuerdo gubernativo, mandato legal o por cualquier otro medio, sin que se paguen los respectivos honorarios, estos deberán cancelarse conforme a este arancel, cuando el interesado gestione cualquier operación posterior.

El importe de los honorarios percibidos con base en este arancel, se harán constar por el operador en la operación registral, así como en la razón que asiente el registro en los documentos respectivos, debiendo el verificador contable revisarlo antes de devolverlos, siendo ambos responsables solidarios por cualquier diferencia que existiere.

Cuando los Registradores de la Propiedad incurran en errores al hacer la inscripción o al razonar los documentos, la rectificación no causará honorarios.

Las inscripciones a favor del Estado y de las municipalidades no causarán honorarios.

Las entidades descentralizadas, autónomas o semiautónomas pagarán los honorarios establecidos en este arancel. Sin embargo, cuando tengan a su cargo programas en los que hubiere necesidad de obtener información registral o realizar operaciones registrales relacionadas con vivienda popular, desarrollo agrario, fondo de tierras, asentamientos humanos, régimen de información catastral o cualquier otro programa de interés nacional o social que beneficien directamente a personas de escasos recursos económicos y medie solicitud fundada, los Registradores de la Propiedad podrán determinar una reducción de hasta el setenta y cinco por ciento de los honorarios.

6.4. Destino

Del monto total de los honorarios efectivamente percibidos, los Registradores están obligados a destinar no menos del veinte por ciento para constituir un fondo que exclusivamente se utilizará para el financiamiento de inversiones e infraestructura necesarias para su modernización, optimizar, simplificar y agilizar el servicio a los usuarios; resguardar y conservar los libros físicos; efectuar estudios y evoluciones; instalar nuevas tecnologías; adquirir, mantener, actualizar y renovar equipo, sistemas, programas, licencia de operación y aplicaciones técnicas idóneas para promover y mantener con tecnología de punta el óptimo funcionamiento y la presentación de servicios de los Registros y para cualquier otra actividad conexas, necesaria o complementaria de las anteriores.

Tales recursos deberán depositarse quincenalmente en las cuentas específicas que se abran en cualquier banco del sistema en la moneda que estime pertinente la Comisión Nacional Registral, para mantener su valor. Cada Registro los contabilizará, administrará y destinará independientemente, para su modernización. Estos recursos sólo se podrán utilizar previa autorización de la Comisión Nacional Registral, la cual podrá disponer razonadamente, que en cada Registro el porcentaje que constituya el fondo de reserva sea superior al veinte por ciento.

CONCLUSIONES

1. Principio de capacidad de pago, algo que no se cumple la legislación guatemalteca debido a que no se da el claro ejemplo es: la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario. La protección al ciudadano contribuyente no se analiza su capacidad para pagar los tributos y no existe flexibilidad al estudiar la capacidad de pago del mismo.
2. La capacidad de pago es un principio tributario y constitucional, por medio del cual los impuestos son regulados según la capacidad económica del contribuyente, evitando que los mismos dañen al obligado y a su grupo familiar, al pagar el tributo.
3. Los impuestos establecidos por el Estado de Guatemala llevan como único fin agenciarse de fondos sin estudiar o analizar la capacidad de pago que exista por parte del contribuyente, por lo que en la actualidad los honorarios pagados al Registro de la Propiedad no guardan ninguna relación justa con el contribuyente, ya que son desmedidos y provocan daños económicos tantos al contribuyente como a su familia.

RECOMENDACIONES

1. Es obligatorio que el Registro de la Propiedad aplique el principio de capacidad de pago o en su defecto, que realice un breve estudio social de la situación económica del interesado, lo que haría un cobro justo para el contribuyente, ya que muchas personas no tienen los medios económicos para sobrevivir y mucho menos para pagar tributos u honorarios.
2. La Universidad de San Carlos de Guatemala, debería presentar un proyecto de ley para reformar los honorarios estipulados en el arancel del Registro de la Propiedad, pues resulta oneroso principalmente por la gente del campo, quienes ven frustrados sus negocios registrables, por la cantidad que debe pagar al registro de la propiedad.
3. El arancel del Registro de la Propiedad, debe ser analizado para que los honorarios se adapten al nivel económico que se vive en Guatemala, ya que el Estado está obligado a velar por que se cumplan los principios de contribución, capacidad de pago y equidad, para tener la seguridad que las personas que han realizado transacciones tendrán seguridad jurídica al registrar las mismas.

BIBLIOGRAFÍA

- AVILÉS SALAZAR, Luís Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Guatemala: Ediciones Mayté, 1988.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1980.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Guatemala: Ed. Vile, 1998.
- ESPÍN CÁNOVAS, Diego. **Manual de derecho civil español**. Madrid, España: Ed. Madrileña, 1986.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Los principios tributarios**. México: Ed. Porrúa, 1995.
- FUNDACIÓN TOMÁS MORO. **Diccionario jurídico espasa**. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, S.A., 1999.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1982.
- GONZÁLEZ MONCADA, Solange del Rocío Maribel. **La obligación tributaria, medio de extinción que se incorpora en el Código Tributario de Guatemala**. Guatemala: Ediciones y Servicios, 1991.
- MICROSOFT CORPORATION. **Diccionario encarta 2004**. Enero, 2008.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. Santiago de Chile: Ed. Santiago de Chile, 1989.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1989.
- PERALTA MÉNDEZ, Carlos Enrique. **Reforma registral**. Guatemala: Ed. Vile, 1999.
- PEREIRA OROZCO, Alberto. **Introducción al estudio del derecho**. México: Ed. Jurídica, 1998.
- PUIG PEÑA, Federico. **Compendio de derecho civil español**. Madrid, España: Ediciones Pirámide, 1986.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Ed. Mexicana, 1992.

DE BUJANDA, Sainz. **Lecciones de derecho financiero**. Madrid, España: E. Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SOLEY WUELL, Tomás. **Elementos de la ciencia hacendaria**. San José de Costa Rica: Editores Soley y Valverde, 1984.

TELLO GIRÓN, Erasmo. **Consideraciones sobre el derecho registral en Guatemala**. Guatemala: Ed. Mayté, 1995.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1984.

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91, 1991.

Código Civil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley 106, 1963.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 20-2006, 2006.

