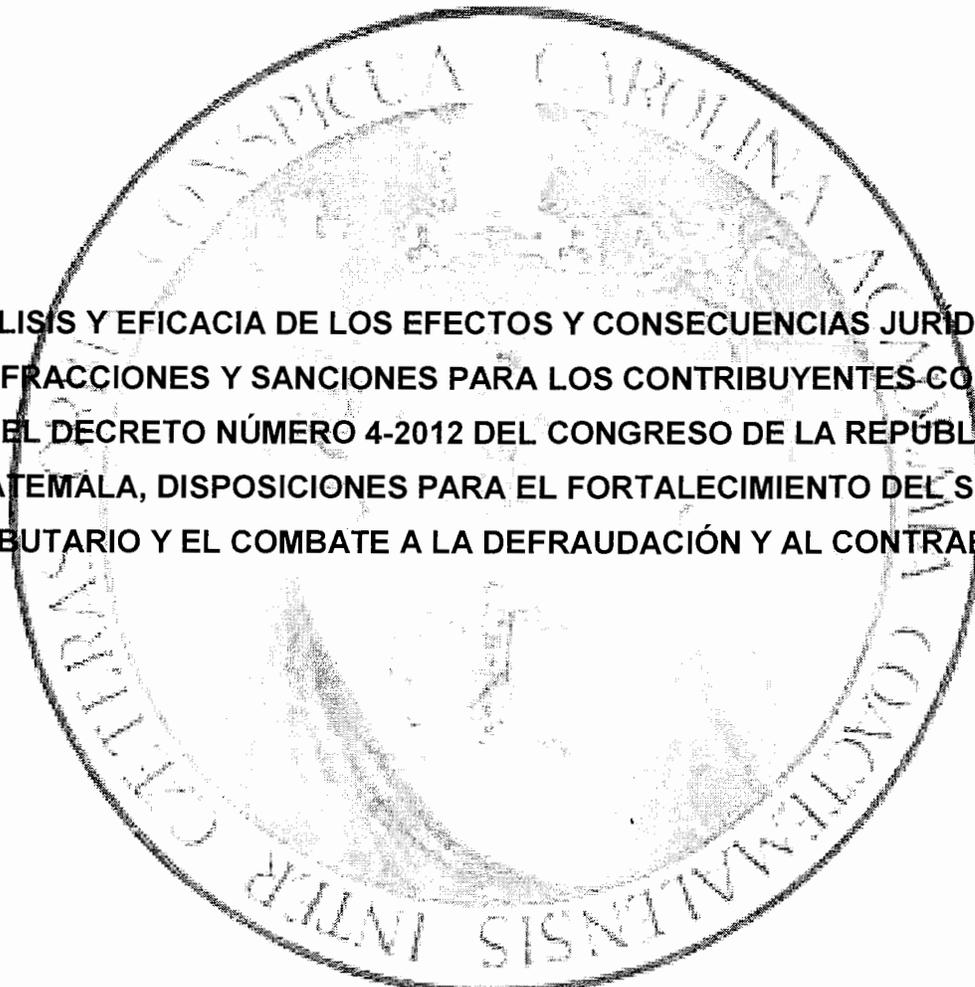


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure, likely a religious or historical figure, surrounded by a Latin inscription. The text around the border of the seal reads "UNIVERSITAS SAN CAROLINIENSIS" at the top and "CONSTITUTA ANNO DOMINI MDCXCV" at the bottom. The seal is rendered in a light, semi-transparent style, serving as a background for the title text.

**ANÁLISIS Y EFICACIA DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE
LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PARA LOS CONTRIBUYENTES CONTENIDAS
EN EL DECRETO NÚMERO 4-2012 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE
GUATEMALA, DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA
TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO**

GLADYS YUVIZA GÓMEZ CHONAY

GUATEMALA, AGOSTO DE 2013

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

**ANÁLISIS Y EFICACIA DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE
LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PARA LOS CONTRIBUYENTES CONTENIDAS
EN EL DECRETO NÚMERO 4-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE
GUATEMALA, DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA
TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

GLADYS YUVIZA GÓMEZ CHONAY

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA

EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los Títulos de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, agosto 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 I: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi

VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz

VOCAL IV: Br. Víctor Andrés Marroquín Mijangos

VOCAL V: Br. Rocael López Gonzáles

SECRETARIA: Licda. Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Oscar Mauricio Villalta Gonzáles

Vocal: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

Secretaria: Licda. María del Carmen Mansilla Girón

Segunda Fase:

Presidenta: Licda. Edna Mariflor Irungaray López

Vocal: Lic. Gamaliel Sentés Luna

Secretario: Lic. Marco Tulio Escobar Herrera

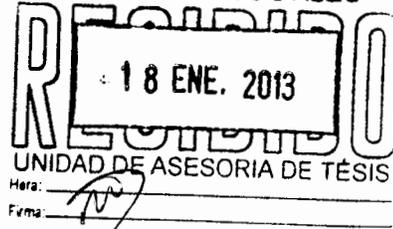
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Licenciado
Daniel Mauricio Tejeda Ayestas
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala 17 de enero de 2013
FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

DOCTOR
BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
Jefe de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Respetable Doctor Mejía:

En cumplimiento de la resolución, emitida por la Unidad de Tesis a su cargo, con fecha tres de mayo del año dos mil doce, en la cual se me nombra como asesor de la investigación intitulada "Análisis Jurídico del Decreto 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando", sustentada por la bachiller Gladys Yuviza Gómez Chonay, ante usted me permito informar:

Tal como lo establece el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de tesis de licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, la investigación reviste de suma importancia, sin embargo en el desarrollo de la misma y para efectuar un aporte concreto, como Asesor del Trabajo de investigación considero oportuno cambiar la intitulación de la misma, el cual quedaría así: "Análisis de los efectos y consecuencias jurídicas de las infracciones y sanciones para los contribuyentes contenidas en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando".

La investigación realizada tiene como contribución, dar a conocer las nuevas disposiciones tributarias que coadyuvan al fortalecimiento del Régimen Tributario y por ende permite una mejor aplicación de las mismas, logrando con ello aumentar la base contributiva y mejorar la recaudación del principal recurso financiero del Estado: los tributos.

Además, según el Artículo 32 del mismo Normativo se puede apreciar en el trabajo de investigación presentado cumple con lo siguiente:

- I. **Que el contenido científico y técnico, la metodología y técnicas de investigación se demuestran con el uso del método inductivo, deductivo y documental, especialmente las técnicas de ficha de investigación y de cita textual, asimismo, la redacción esta de acuerdo al tipo de investigación.**

7ª. Avenida 1-20 zona 4 Edificio Torre Café 1er nivel, oficina 109

Teléfonos: 2331-9262 / 2332-7201



Licenciado
Daniel Mauricio Tejeda Ayestas
ABOGADO Y NOTARIO

- II. El tema de investigación es de suma importancia tanto para el Derecho Tributario, porque permite conocer la forma de aplicación e interpretación de las normas tributarias, especialmente conocer cuáles son los efectos de las reformas en el incumplimiento de las obligaciones tributarias y sus correspondientes consecuencias jurídico tributarias.
- III. Se estableció el uso de bibliografía adecuada, tanto doctrinaria como legislativa.

En virtud que el trabajo desarrollado por la bachiller Gómez Chonay, cumple satisfactoriamente con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, considero procedente emitir dictamen favorable para que se nombre revisor y en su oportunidad se ordene la impresión y examen público de tesis.

Sin otro particular, deferentemente



Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas
Abogado y Notario

Licenciado Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

Abogado y Notario

Colegiado No. 9219

7ª. Avenida 1-20 zona 4 Edificio Torre Café 1er nivel, oficina 109

Teléfonos: 2331-9262 / 2332-7201



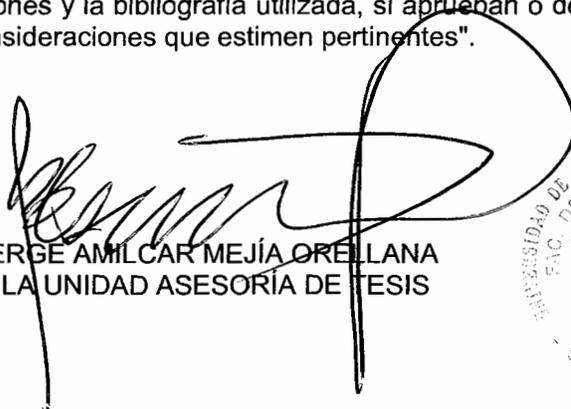
FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala

UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 22 de enero de 2013.

Atentamente, pase al LICENCIADO EDGAR LEONEL SAMAYOA MORALES, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante GLADYS YUVIZA GÓMEZ CHONAY, intitulado: "ANÁLISIS DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PARA LOS CONTRIBUYENTES CONTENIDAS EN EL DECRETO NÚMERO 4-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO".

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 ASESORÍA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
BAMO/iyr.

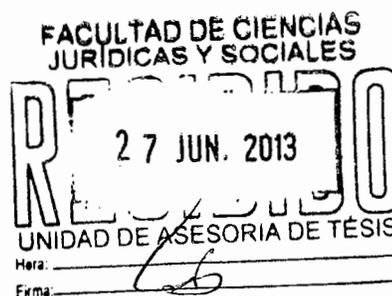


LIC. EDGAR LEONEL SAMAYOA MORALES
ABOGADO Y NOTARIO

2ª. Av. 8-10, zona 5 Santa Cruz del Quiché 2ª. Av. 4 - 07 Zona 1, Guatemala.
Tels.: 7755-1240, 77554039, 59701835, 48393968

Guatemala 21 de junio del 2013.

Doctor:
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis.
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Su despacho.



Tengo el honor de dirigirme a usted, para expresarle que en cumplimiento de la providencia de fecha veintidós de enero del año dos mil trece, de la Unidad de Asesoría de Tesis, como Revisor de la estudiante GLADYS YUVIZA GÓMEZ CHONAY, de la Tesis; "ANÁLISIS DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PARA LOS CONTRIBUYENTES CONTENIDAS EN EL DECRETO NÚMERO 4-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO" título del cual se le hizo la modificación correspondiente, quedando así: "ANÁLISIS Y EFICACIA DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PARA LOS CONTRIBUYENTES CONTENIDAS EN EL DECRETO NÚMERO 4-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO", fui nombrado, me permito emitir el dictamen respectivo, de la siguiente manera:

a) El tema es de actualidad y sumamente interesante, habiendo sido necesario proponer algunas modificaciones en el plan original, en determinados aspectos de su exposición, mismas que fueron aceptadas por la Bachiller GLADYS YUVIZA GÓMEZ CHONAY, demostrando dedicación en el desarrollo del trabajo.



b) El contenido científico y técnico de la tesis es de suma importancia, debido a que analiza y estudia detenidamente, la eficacia de las sanciones impuestas a los contribuyentes tributarios contenidas en el decreto 4 – 2012, del Congreso de la República de Guatemala. La metodología y técnicas de investigación, utilizadas fueron adecuadas, siendo los métodos: lógico deductivo, analítico, sintético, jurídico; que permitieron la comprobación de la hipótesis formulada.

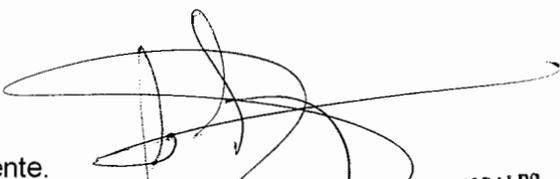
c) El mismo será de gran utilidad para los profesionales del derecho, jueces, oficiales, estudiantes en el área mercantil, para analizar la forma como se dan las infracciones y sanciones en los contribuyentes tributarios, en el país de Guatemala y la eficacia de esas sanciones en los mismos, así como su funcionamiento y regulación legal, comprendiendo estas un avance que pone en evidencia la dedicación y conocimiento efectuado en la presente investigación, por la Bachiller GLADYS YUVIZA GÓMEZ CHONAY, al tratar el tema con adecuada redacción, lenguaje jurídico y elocuente.

d) Las conclusiones y recomendaciones de la tesis, tienen congruencia con los seis capítulos desarrollados; la bibliografía es acorde con el trabajo realizado.

e) En vista de lo anteriormente expuesto y siendo que el trabajo de tesis reúne los requisitos mínimos reglamentarios, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que el mismo sea discutido en examen público, previa orden de impresión de tesis.

Atentamente.

Lic. Edgar Leonel Samayoa Morales.
Abogado y Notario.
Colegiado 6752. Revisor de Tesis.



Lic. EDGAR LEONEL SAMAYOA MORALES
Abogado y Notario



USAC TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7 Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 17 de julio de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante GLADYS YUVIZA GÓMEZ CHONAY, titulado ANÁLISIS Y EFICACIA DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES PARA LOS CONTRIBUYENTES CONTENIDAS EN EL DECRETO NÚMERO 4-2012 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, DISPOSICIONES PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO Y EL COMBATE A LA DEFRAUDACIÓN Y AL CONTRABANDO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CMCM/sllh.

Lc. Avidán Ortiz Orfiana
DECANO





DEDICATORIA

A DIOS:

Porque al Él sea la honra y la gloria, gracias Dios por darme fuerzas, amor, sabiduría e inteligencia para seguir adelante porque sin ti nada hubiera logrado.

A MIS PADRES:

Manuel Gómez Zacarías y Mirna Julieta Chonay Sisimith, les agradezco sus consejos, amor, apoyo, paciencia, oraciones ayuda y sobre todo su grandes esfuerzos por sacarme adelante y alcanzar mi sueño.

A MI ABUELA:

Justa Zacarías Soch, por darme su cariño y oraciones.

A MIS HERMANOS:

Randy Samuel y Manuel Esturado por ser mis amigos, compañeros, y darme su amor, cariño y apoyarme de forma incondicional.

A MI CUÑADA:

Virginia Elizabeth y a su familia Chávez de León, por sus consejos y apoyo en todo momento.

A MI SOBRINOS:

Angie Dayana y Randy Yael, por haber brindado felicidad a mi vida con sus sonrisas y travesuras. Gracias por su cariño.



A MIS TÍOS:

Catarina, Esteban, Rosa, Leona, Apolinario, Marta, Juan, María, Fernando, Mirian, Matea, Glenda y en especial a Samuel y Carmelina por su amor, apoyo y por estar pendientes de mí.

A MIS PRIMOS:

Pérez Gómez, Gómez Sut, Pú Gómez, Toj Gómez, Gómez Quintana, Tubac Gómez, Gómez Say, Castro Gómez, Gómez Morales, Pérez Gómez, Alvarado Gómez, Calel Chonay, y en especial a Elisa, Illiana y Angélica por su apoyo incondicional, cariño, amistad y por estar pendientes de mí.

A MI ESPOSO:

Rigoberto Rocael Carrillo Girón, por su amor, compañía, comprensión, sabe su vida es muy especial para mí.

A MIS AMIGAS:

Mariana, Leydi, Sarahí, Nancy, María Victoria por su cariño, apoyo, todos los momentos compartidos y por enseñarme el verdadero significado de la amistad.



A LOS PROFESIONALES:

Daniel Mauricio Tejeda Ayestas, Edgar Leonel Samayoa Morales, por ayudarme a realizar este trabajo. Y a Filadelfo Canel Alcú y Brenda Rosayna García Estrada por su amistad y apoyo.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:

Por permitirme ingresar a su casa de estudios y enseñarme a ser una persona más humana, no olvidando que mi misión es servirle al pueblo.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES:

Por permitirme pasar por sus aulas y adquirir los conocimientos necesarios para el ejercicio de la profesión.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i
1. El derecho tributario	1
1.1. Antecedentes históricos.....	1
1.2. Definición de derecho tributario.....	5
1.3. Características.....	6
1.4. Codificación	7
1.5. Autonomía.....	11
1.6. Los tributos.....	18
1.6.1. Origen de los tributos.....	18
1.6.2. Recapitulación histórica de los tributos.....	19
1.6.3. Breve historia de la tributación en Guatemala.....	22
1.6.4. Definiciones doctrinarias del tributo.....	25
1.6.5. Definición legal del tributo.....	26
1.6.6. Característica.....	26
1.6.7. Clasificación de los tributos.....	27



Pág.

CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales del derecho tributario.....	39
2.1. Principio de legalidad.....	39
2.2. Principio de capacidad de pago	42
2.3. Principio de no confiscación.....	44
2.4. Principio de no doble o múltiple tributación	45

CAPÍTULO III

3. Fuentes del derecho tributario.....	49
3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala.....	51
3.2. Los tratados internacionales.....	52
3.3. La ley.....	53
3.4. Leyes delegadas y decretos leyes.....	54
3.5. Los reglamentos.....	56
3.6. Jurisprudencia.....	57

CAPÍTULO IV

4. Interpretación del derecho tributario.....	59
4.1. Interpretación de la ley.....	60
4.2. Elementos de la interpretación de la ley.....	62
4.3. Métodos de la interpretación de la ley.....	62



	Pág.
4.3.1. Método literal.....	62
4.3.2. Método lógico.....	63
4.3.3. Método histórico.....	63
4.3.4. Método evolutivo.....	64
4.4. Interpretación según la realidad económica.....	65
4.5. Modalidades de interpretación.....	68
4.6. La analogía.....	69
CAPÍTULO V	
5. Relación jurídico tributaria.....	71
5.1. Definición de la relación jurídico tributaria.....	71
5.2. Concepto legal.....	72
5.3. Naturaleza de la relación jurídico tributaria.....	73
5.4. Características de la relación jurídico tributaria.....	74
5.5. Elementos de la relación jurídico tributaria.....	75
CAPÍTULO VI	
6. Análisis y eficacia de los efectos y consecuencias jurídicas de las infracciones y sanciones para los contribuyentes contenidas en el Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando.....	83
6.1. Efectos tributarios.....	83



	Pág.
6.2. Cómo surgen los efectos tributarios.....	84
6.3. Consecuencias jurídicas.....	85
6.4. Infracciones.....	90
6.4.1. Clasificación de las infracciones.....	91
6.5. Sanciones.....	97
6.5.1. Clasificación de las sanciones.....	98
6.6. Sujetos que intervienen en los efectos tributarios.....	104
6.6.1. Sujeto activo.....	104
6.6.2. Sujeto pasivo.....	105
6.7. Investigación de campo.....	106
CONCLUSIONES.....	109
RECOMENDACIONES.....	111
ANEXOS.....	113
BIBLIOGRAFÍA.....	125



INTRODUCCIÓN

En la administración pública existen obligaciones que como guatemaltecos debemos cumplir, el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que debemos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. La presente tesis desarrolla parte del derecho tributario y los efectos que surgen de éste al no cumplir con los deberes establecidos especialmente el en Decreto 4-2012. En la investigación se indica el estudio de las ordenes o mandatos que limitan al poder tributario, entre ellos están los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Entre los objetivos previstos para la realización del presente trabajo se logró percatar que el Estado debe dar a conocer las diversas reformas y vigilar que cumplan con las diversas leyes en materia tributaria, debido a que en la actualidad el tributo juega un papel muy importante para la sociedad. Además es necesario adecuar las normas tributarias con la finalidad que las mismas permitan a la administración tributaria, ser más eficiente en el control y fiscalización ya que se ha detectado prácticas de evasión y elusión tributarias debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitan la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo.

Para comprobar la eficacia de las infracciones y sanciones para el contribuyente contenidas en el Código Tributario, las cuales fueron reformadas por el Decreto 4-2012, en la que se logró comprobar que éstas producen efectos y consecuencias jurídicas al contribuyente debido a que si éstos no realizan sus pagos de tributos en el tiempo determinado incurren en infracción y sanción, ambas produciendo efectos y consecuencias jurídicas debido a que el contribuyente no puede seguir con sus actividades de comercio, industria, agricultura o servicios porque la Administración Tributaria no se los permite. La tesis está estructurada en capítulos el primero conformado por los antecedentes históricos, definición, características, codificación, autonomía del derecho tributario, los tributos, origen, necesidad y finalidad y



clasificación; el segundo trata de los principios constitucionales del derecho tributario, legalidad, capacidad de pago, de no confiscación y no doble o múltiple tributación interna; tercer capítulo trata de las fuentes del derecho tributario, la Constitución Política de la República de Guatemala, los tratados internacionales, la ley, leyes delegadas y decretos leyes, los reglamentos y la jurisprudencia; el cuarto capítulo la interpretación del derecho tributario, interpretación de la ley, elementos de interpretación, métodos de la interpretación, interpretación según la realidad económica, modalidades de interpretación y la analogía; quinto capítulo la relación jurídico tributaria, definición, concepto legal, naturaleza, características y elementos; sexto capítulo efectos tributarios, que son, cuando se dan, consecuencia jurídica, infracciones, sanciones, sujetos activos y pasivos, investigación de campo, conclusiones, recomendaciones y su bibliografía. Los métodos utilizados fueron análisis, síntesis, analítico, científico, inductivo y deductivo; las técnicas de fichero de estudio y la de lectura comprensiva.

En el presente trabajo da a conocer que es necesario que derecho tributario y sus reformas se le hagan saber a todos los ciudadanos guatemaltecos para que lo conozcan, estudien y entiendan para que tributen de una manera correcta, no cayendo en las simulaciones, en el incumplimiento de las obligaciones formales y otras; sino entendiendo que se debe tributar y claro el Estado debe velar porque se cumpla lo establecido en la Constitución Política y todas las leyes tributarias. Asimismo éste debe intervenir para que se cumplan los principios de justicia y equidad, en un marco razonable de la capacidad de pago de los obligados y conforme la solidaridad de todos los habitantes del país. Los tributos se pueden crear siempre que sean con el objeto de evitar arbitrariedades, abuso de poder y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Sin embargo estos tributos deben de crearse con el objeto de mejorar la recaudación tributaria para que el Estado cumpla con sus fines determinados.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

1.1. Antecedentes históricos

“Los antecedentes históricos de los sistemas impositivos se encuentran en los censos, derechos y servidumbres que los señores feudales percibían en la Edad Media y que con ciertas modificaciones y transformaciones dieron origen a los actuales tributos; un gran número de los gravámenes se basan en las prestaciones que exigían los señores feudales. En la Edad Media, surgieron los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y el impuesto sobre la renta, cuya aparición se dice surge en 1789 cuando en Inglaterra, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes, ese quinto fue después trasladado como un gravamen a América cuando la misma fue conquistada. Cabe señalar que es a partir del siglo V, que se observa una desaparición paulatina en la economía, convirtiéndose esta en rural y rudimentaria se pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus propios habitantes, pues el comercio prácticamente no existía. En esta época apareció en Europa la plaga del hambre.

Europa se encontraba dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas al dominio de un gran señor hipotéticamente ligado al rey, pero era totalmente independiente de él, incluso podía ser un enemigo. Al lado de esos grandes señoríos aparecía algunas pequeñas propiedades que pertenecían a alguien



independientemente, propiedades que recibieron el nombre de alodios; las que pertenecían a su dueño en propiedad absoluta, de la que podía disponer libremente.

Obligaciones de los Vasallos:

El Vasallo tenía para su señor obligaciones que se dividían en dos grupos:

- a). La prestación de servicios personales, y
- b). Las prestaciones económicas

Entre las prestaciones personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; pero en el siglo XIII solo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días. También tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor. También estaba obligado a dar consejo al señor en los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que sólo se celebraban tres en el año: en Pascua, Pentecostés y Nochebuena.

Entre las prestaciones económicas estaban las ayudas en dinero. Estas ayudas fueron primero arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentarios a la corona. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y eran: para pagar el rescate



del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando éste marchaba para las Cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero su hijo.

Cuando había cambio de vasallo por muerte, debía pagarse al señor un rescate o indemnización, que en el norte de Francia era de un año de renta. La hija del vasallo debía casarse con la persona designada por el señor y para no hacerlo, se debía pagar un elevado rescate. Si el vasallo vendía su feudo debía obtener la aprobación del señor y pagar un impuesto, que a veces era de tres años de renta. Cuando el feudo pasaba en herencia a un menor, en un principio lo recuperaba el señor, a partir del siglo XI el señor respetaba la transmisión, pero ejercía la tutela del menor y administraba el feudo, conservando los frutos recogidos durante su administración y exigiendo a veces después de la entrega de la herencia, cuando el heredero llegaba a la mayor edad, un año de renta”¹.

“Las haciendas del mundo antiguo presentan en cuanto a la obtención del recurso una gran heterogeneidad que impide consideradas en forma orgánica. En general, puede decirse que las necesidades financieras eran cubiertas mediante prestaciones de los súbditos y de los pueblos vencidos, con rentas patrimoniales y por medio de monopolios estatales; se nota, sin embargo, un neto predominio de los ingresos patrimoniales provenientes de bienes del dominio particular del monarca, tales como minas y tierras. Sucede que en esas épocas remotas no se distinguía, por lo general, entre patrimonio

¹ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, **Fundamentos tributarios**, Pág. 20.



del Estado y patrimonio particular del soberano. Sin embargo, existieron en esas épocas rudimentos de tributación. Recordando algunos antecedentes en la materia, se observa que existieron tributos en el antiguo Egipto en la era de los Ptolomeos, en Grecia en la época de Pericles y en Roma en los años de Julio César. Así, se afirma que los griegos conocían una especie de impuesto progresivo sobre la renta y que los egipcios tenían gravámenes sobre los consumos y los réditos. En cuanto a Roma, nos encontramos con diferentes tributos importantes, que incluso han servido como antecedente para formas impositivas actuales. Tal, por ejemplo, la vicésima hereditatum establecida en la época de Augusto. Durante la Edad Media, el patrimonio del Estado continuó confundido con el del soberano y era la principal fuente de recursos, ya que los tributos perdieron toda importancia y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos. En este período histórico se desarrolló el sistema de regalías, que consistían en determinadas contribuciones que debía pagarse al soberano por concesiones generales o especiales que el rey hacía a los señores feudales. Asimismo se confundieron las tasas, que los súbditos debían pagar a los señores feudales por determinados servicios que éstos le prestaban y los vasallos debían pagar tributos para que los señores les permitieran ejercer profesiones o empleos, para transitar ciertas rutas o cruzar los puentes, por utilizar tierras del señor feudal.

La formación gradual de los grandes Estados motivó profundas transformaciones en el sistema del ingreso público. El rey para restaurar su poder venido a menos en la época feudal, utilizó ante todo los privilegios feudales. Como el señor percibía rentas de sus tierras empezó a utilizar el sistema de ayudas para reclamar a vasallos el derecho de



percibir rentas en sus respectivos dominios, en el lugar de ser pagada por el señor, la ayuda era percibida por el rey directamente de los habitantes de los diversos dominios señoriales. Sin embargo, la concepción del impuesto sufrió profundas variantes. Primitivamente y dado su origen derivado justamente del sistema de ayuda, el impuesto se fundamentaba sólo en la soberanía absoluta del rey, por lo que predominaba una concepción autoritaria y generalmente arbitraria con respecto al impuesto y justamente esta arbitrariedad que predominó entre los siglos XVI y XVIII. Con posterioridad a la Revolución Francesa esta concepción se modificó sensiblemente y surgieron las ideas liberales que repudiaban la discrecionalidad y el autoritarismo y así querían encontrar justificativos éticos en el impuesto considerándolo como un precio que se paga al Estado por los servicios generales que éste presta. Pero en el siglo XX es factible observar un surgimiento de los recursos patrimoniales vinculado al cambio en la concepción del Estado. Un Estado moderno asume ciertas actividades económicas e industriales, antes desconocidas y la empresa pública pasa a constituirse en fuente de ingresos”².

1.2. Definición de derecho tributario

“Rama del derecho financiero que regula las relaciones entre Erario Público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos”³.

² Villegas, Héctor B, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, Pág. 50.

³ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Pág. 235.



Según Héctor B. Villegas “El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”. “También puede definirse como el conjunto de normas jurídicas en sentido amplio, que de alguna manera y a cualquier nivel de la pirámide jurídica, se refieren a los tributos”⁴.

“Derecho tributario, como disciplina jurídica particular, que estudia la caracterización jurídica de la actividad tributaria puede ser en principio suficientemente expresivo. Es fundamental destacar que el Derecho Tributario tiene como finalidad o preocupación característica sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos. En si este derecho estudia la naturaleza orgánica u organizadora que existe en los tributos haciéndolo a través de una relación tributaria”⁵. En base a las diferentes definiciones sobre el Derecho Tributario puedo establecer que es un derecho de suma importancia ya que estudia todo lo relacionado con los tributos y la relación que surge entre el particular y el Estado.

1.3. Características

- A. “Coacción en la génesis del tributo: el objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio, la potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide unilateralmente crear a los individuos obligaciones que éstos no asumieron voluntariamente. Después del

⁴ Godoy, Norberto J, **Teoría general del derecho tributario**, Pág. 43.

⁵ Amoros, Narciso, **Derecho tributario**, Pág. 63.

momento genésico la potestad tributaria se agota en todo cuanto implique actos de compulsión contra el individuo para obligarlo al pago.

- B. Coacción Normada: Es la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos, esas normas jurídicas deben ir expresadas en leyes normales cuya elaboración no difiere del resto de las leyes, el tributo queda sujeto al principio de legalidad.
- C. Finalidad de Cobertura del Gasto Público: La finalidad del cobro coactivo normado es la cobertura del gasto público ya que éste tiende a la satisfacción de las necesidades públicas que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia. Hay que considerar que cada individuo detiene parte de su riqueza a la satisfacción de sus necesidades privadas y otra parte al mantenimiento del Estado. De tal circunstancia surge otro principio fundamental siendo este la capacidad contributiva.
- D. Capacidad Contributiva: Si el tributo nace por razones económicas, es lógico que el aporte se produzca según pautas también económicas y el criterio de graduación del aporte de lo individuos al gasto público es su capacidad contributiva⁶.

1.4. Codificación

“El derecho tributario ha sido elaborado intensamente por la doctrina y se han manifestado importantes tendencias a favor de la codificación. No obstante estas tendencias, se han formulado algunas objeciones en contra de la codificación,

⁶ Villegas, **Ob. Cit**; Pág.153.

objeciones que aún suele escucharse. Especialmente son las siguientes: 1) la multiplicidad de las situaciones fiscales impide su codificación; 2) la acción fiscal debe inspirarse en criterios de oportunidad, y no es apta para plasmar en normas rígidas contenidas en un código; 3) la variedad de los preceptos fiscales impide someterlos a un esquema lógico.

Se ha puesto de relieve, asimismo, que el tratamiento jurídico unitario de los fenómenos fiscales facilita cualquier reforma tributaria de estructura y tiene otras ventajas, las cuales enumera el autor Sáinz de Bujanda siendo las siguientes: 1) los principios codificados sirven de base o cimiento para la jurisprudencia; 2) las normas codificadas orientan al legislador para acomodar sus mandatos a un sistema jurídico permanente; 3) en defecto de normas particulares para cada grupo de impuestos, las normas codificadas constituirán el derecho común de los actos fiscales, junto a estas ventajas técnicas, el código fiscal puede constituir un instrumento cohesión nacional y un medio eficaz de expansión cultural.

En Alemania tuvo lugar la primera manifestación en este sentido, a través del Ordenamiento Tributario del Reich, obra de Enno Becker, y que fue sancionado en 1919. Esta codificación concentraba todas las normas de orden sustancial y formal, tanto las de carácter general como penal, pero sin detalle de los distintos gravámenes. En Méjico, y sobre la base del ordenamiento tributario alemán, se sancionó en 1939 el Código Fiscal, ordenamiento, éste que rigió hasta los fines de 1966, pues el 30 de diciembre de ese año se promulgó un nuevo Código Fiscal de la Federación que



contiene disposiciones sustantivas, formales y procesales. En Brasil rige desde el 25 de octubre de 1966 el Código Tributario Nacional, que contiene disposiciones de carácter sustancial y formal, no conteniendo, en cambio, disposiciones sobre el ilícito tributario.

Países como Estados Unidos y Francia cuentan desde hace varios años con códigos fiscales, y a la tendencia codificadora se han sumado últimamente varios países. Entre ellos podemos citar a Chile desde 1961, a Ecuador desde 1963, a Perú desde 1966, a España desde 1964, a Uruguay desde 1975 y a Venezuela desde 1983. En nuestro país el doctor Carlos M. Giuliani Fonrouge elaboró un anteproyecto de Código Fiscal en 1943, el cual, no obstante sus grandes méritos, no tuvo sanción legislativa. Posteriormente en 1963, el poder ejecutivo nacional confió a ese mismo tratadista la tarea de preparar otro proyecto de código tributario, que fue remitido a consideración de las autoridades el 20 de julio de 1964. Se trata de un proyecto de alto valor científico que trata de aspectos sustanciales, formales, penales y procesales, con novedosas normas al respecto. No obstante sus méritos, este proyecto no fue sancionado. La situación en Argentina continúa como antes, con la ley 11.683 continuamente modificada, la ley de Aduanas y disposiciones aisladas de leyes especiales.

Es visible la situación de atraso de nuestro país en esta materia con relación a otras naciones de América Latina, como las que hemos mencionado precedentemente. Esta situación que se advierte en el orden nacional no existe, sin embargo, en los países, que han elaborado códigos fiscales que significan un verdadero progreso en cuanto a sistematización y ordenamiento de régimen tributario. Consideración muy especial



merece el Modelo de Código Tributario para América Latina (M.C.T.A.L.) elaborado por los profesores Ramón Valdés Costa, Ruben Gomes de Sousa y Carlos M Giuliani Fonrouge, quienes finalizaron su labor en 1967. Este modelo se concreta a los principios generales de la tributación, tanto en el orden sustancial como en los aspectos procesal y administrativo, con prescindencia de los distintos tributos en particular. Consta de 196 artículos distribuidos en cinco títulos: 1) Disposiciones Preliminares; 2) Obligación tributaria; 3) Infracciones y sanciones; 4) Procedimientos administrativos; 5) Contencioso-tributario. En la sexta Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario se analizó el citado Modelo, declarándose que constituye un instrumento de alto valor a los fines de cumplimentar la codificación en forma sistemática y ordenada de los principios generales del derecho tributario, incluyendo normas procesales que garanticen los derechos individuales y permitan la adecuada aplicación de aquéllos”⁷.

“En Guatemala antes del 9 de enero de 1991 todas las leyes tributarias específicas contenían sus propios procedimientos administrativos así como su régimen sancionatorio, lo que hace necesaria la implementación de una norma reguladora de aspectos generales de los tributos, con respuesta a esta necesidad de regir las relaciones jurídico tributarias, nace a la vida jurídica el Decreto 6-91 del Congreso de la República, que contiene el Código Tributario, el cual fue emitido conforme al Modelo de Código Tributario para América Latina, esta normativa entró en vigencia en Guatemala en 1991 y ha sido modificado muchas veces atendiendo a las políticas estatales.

⁷ *Ibid*, Pág. 160.

Como se mencionó precedentemente las leyes tributarias y todas sus reformas son modificadas constantemente, siendo las mismas de aplicación forzosa para todas las relaciones tributarias respondiendo a requerimientos políticos, económicos del momento y de quien ejerza el poder, pero aunque el Derecho Tributario es bastante ágil, surgen constantemente nuevas formas de riqueza y nuevas formas de pagar los tributos, las reformas tributarias realizadas en Guatemala no necesariamente han respondido a las necesidades reales del Estado, por la rapidez y falta de estudios realizados conforme a la realidad guatemalteca estos constantes cambios han creado incertidumbre jurídica por la regularidad con que se han llevado a cabo los cambios propuestos por el Ejecutivo⁸.

1.5. Autonomía

Según la Licenciada Gladys Monterroso, se ha discutido mucho sobre la autonomía de las diferentes materias que componen el Derecho en general y se ha estimado que el Derecho Tributario es un área autónoma del Derecho porque el mismo, cuenta con todos los elementos para ser considerado por si mismo autónomo el cual debe de tener determinados elementos propios.

- **Elementos propios del derecho tributario**

- a. Propia legislación: el derecho tributario cuenta con su propia legislación porque desde que la Constitución Política de la República de Guatemala contiene artículos aplicables al Derecho Tributario los cuales son el Artículo

⁸ Monterroso, **Ob. Cit**; Pág. 29.

239 y 243, cuenta con leyes ordinarias como lo son el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, leyes tributarias específicas como la ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, ley de Herencia, Legados y Donaciones, ley de Circulación de Vehículos y otras, así como sus respectivos reglamentos.

- b. Propios principios constitucionales, los principios constitucionales que rigen el derecho tributario son singularmente aplicables al mismo, por lo que no se puede invocar en otra área del Derecho, la Constitución Política de la República establece el principio de Legalidad, el Principio de Capacidad de Pago, el Principio de no Confiscación y el Principio de No Doble o Múltiple Tributación Interna.
- c. Propia doctrina, los análisis han contribuido a que la doctrina que estudia la tributación sea cada vez más amplia y que no se puedan aplicar a otras áreas del Derecho, por lo que sin lugar a dudas se puede asegurar que el Derecho Tributario tiene su propia doctrina. Contiene conceptos como deuda, pago, proceso, infracción, sanción y otras, las que tienen igual significancia en todo el ordenamiento jurídico, pero de diferente contenido en el derecho tributario.

- **Posiciones sobre la autonomía del derecho tributario**

a) “Posición de Louis Trotabas

Si bien la autonomía del Derecho Tributario había sido esbozada desde antiguo, fue Louis Trotabas quien primero expuso sistemáticamente dicha posición. Sostiene que la ley tributaria está alejada de la ley civil, de la que se independiza y que también, aun formando parte del derecho público, tiene principios propios y posee una autonomía real inclusive respecto del derecho administrativo. Tal autonomía se lleva a cabo alrededor de la noción del poder tributario, señalando que no se trataría de un derecho tributario arbitrario, sino que existe una especialidad de las disciplinas jurídicas, siendo la meta de esta postura la de asegurar la independencia jurídica del derecho tributario, aunque más adelante señala que esto no significa una independencia y una autonomía total y absoluta, porque esta rama es parte del conjunto o unidad jurídica. Sin embargo, dicha independencia le permite establecer reglas propias y si existen normas del derecho civil y del derecho tributario en oposición, no debe ponerse a prueba el valor de éstas, sino la del derecho privado, que regula únicamente las relaciones de los particulares entre sí. Finalmente expresa que los principios admitidos en el derecho privado no se aplican necesariamente al derecho tributario y que las situaciones jurídicas establecidas por aquél, ya sea por medio de las leyes o de los contratos, son inoponibles al fisco.



b) Posición de Rafael Bielsa

El maestro Bielsa profundo conocedor ya en el inicio de la década del 30 de los trabajos de Louis Trotabas y Francois Gény sostiene la soberanía de los conceptos constitucionales en materia tributaria como los de igualdad y proporcionalidad y la autonomía del derecho financiero más general y comprensivo que el derecho tributario, por la que resulta tener reglas propias y principios exclusivos que deben aplicarse no sólo cuando el texto legal es expreso, sino también cuando es oscuro o falta en absoluto, sin perjuicio que se pueda recurrir a los principios del derecho civil, con el que no se amolda, no obstante tener algunos puntos de contacto. Teniendo en cuenta la naturaleza de las normas jurídicas propias y comunes de las diversas instituciones financieras y los principios jurídicos en que se informan o que las regulan, señala que el estudio especial o particular de un derecho financiero, ha llegado a un grado de desarrollo superior propio, puede pretender cierta autonomía orgánica. Este autor destaca que los requisitos necesarios en que se basa la autonomía de una rama jurídica están representados por el hecho de ésta, en relación con otras ramas, debe tener principios propios, instituciones que tengan fundamento común y características esenciales. Respecto al derecho tributario entiende que forma parte del derecho público, ya que la relación jurídico tributaria posee la característica de ser pública y uno de los sujetos del fisco es el Estado, que ejerce el poder tributario con fundamento en normas constitucionales que predominan sobre la ley. Esta rama tiene algunos principios comunes con el derecho administrativo del cual se separa y no ésta subordinada a las construcciones del derecho civil, adoptando así una posición similar a la de Louis Trotabas. Bielsa en una conferencia pronunciada el 25 de octubre de



1962, señala que las ramas importantes y realmente autónomas del derecho público son el derecho constitucional, el derecho administrativo y el derecho tributario, en tanto que no tendrían tales calificaciones aquéllas que sólo aplicarían principios de las mencionadas ramas a un sector territorial o especial de ellas, como lo serían un derecho tributario municipal, provincial o nacional, o un derecho aduanero o en relación con el derecho penal, un derecho penal administrativo, fiscal, financiero o militar.

c) Posición de Dino Jarach

El maestro Jarach en el año 1943, en su obra *El Hecho Imponible* sostuvo que el derecho tributario sustantivo o material constituía el derecho tributario propiamente dicho, estructural y dogmáticamente autónomo, distinguiéndolo tajantemente del derecho tributario administrativo o formal. Dicha autonomía es estructural en atención a la uniformidad o unidad de sus institutos en relación con la estructura de los institutos de otras ramas del derecho y no se aplica al derecho financiero que comprende institutos de diferente naturaleza y estructura. También la autonomía es dogmática en cuanto en nuestra rama jurídica se elaboran conceptos propios. En tal sentido separa el derecho tributario del derecho civil principalmente porque: 1) la fuente de la relación jurídica en aquél es la voluntad de la ley y en éste la voluntad de las partes; 2) la causa jurídica del presupuesto de hecho en aquél es la capacidad contributiva que se desprende de la relación económica creada por el negocio y en el derecho civil en cambio, la licitud de interés privado; 3) en nuestra materia el presupuesto de la obligación es la relación económica creada por un negocio jurídico (*intentio facti*) y en el derecho civil es el propio negocio jurídico (*intentio juris*).



d) Posición de Horacio A. García Belsunce

El profesor García Belsunce indica que para que una rama jurídica pueda ser considerada científicamente autónoma debe tener fines propios y distintos de las demás, contenido o instituciones que tengan naturaleza jurídica propia por ser uniformes, conceptos y métodos propios para su expresión, aplicación e interpretación, para poseer respectivamente entonces autonomía teleológica, estructural u orgánica y dogmática o conceptual. Este autor niega la autonomía del derecho financiero ya que aunque posee algunas instituciones propias y distintas de las otras ramas del derecho y que algunas de ellas tengan una naturaleza jurídica también distinta de las de esas otras ramas, entre tales instituciones no existe uniformidad en cuanto a su naturaleza jurídica, que es diferente y reconoce la autonomía del derecho tributario porque sus instituciones, impuestos, tasas y contribuciones especiales responden a una naturaleza jurídica o fundamento que no deriva de otra rama del derecho y que es el mismo para todas ellas, el poder tributario. En relación con el derecho civil, el derecho tributario tiene: a) una autonomía orgánica ya que: 1) es derecho público y el derecho civil no es en todo su contenido derecho común, que si lo subordina; 2) su fuente de obligaciones es el poder coactivo del Estado, en tanto el derecho civil es la voluntad de las partes o la ley; 3) el acto jurídico reglado por el derecho civil solo vale como presupuesto de hecho de la relación jurídico tributaria que considera su naturaleza económica y 4) la causa de la obligación tributaria: es la obligación ético política del individuo de contribuir a subvenir las necesidades del Estado en la medida de su capacidad contributiva, en tanto que en la obligación civil es: la licitud del consentimiento o interés de las partes o la ley; y b) una autonomía dogmática o conceptual puesto que 1) no se atiende a los



conceptos de derecho privado, sino que puede crear sus propios conceptos con elementos de hecho inclusivos y cuando utiliza aquéllos debe precisar su alcance y atenderse a él; 2) en caso de silencio de la ley tributaria, no hay que recurrir necesariamente a los principios del derecho privado, ya que sus fines pueden ser opuestos y porque el hecho imponible, representado por un hecho económico o un hecho o acto jurídico o por una situación compleja de contenido económico y jurídico a la vez, es sólo el presupuesto del hecho de la obligación tributaria y la causa formal del tributo es la ley derivada del poder tributario del Estado, encuadrada en los principios y límites constitucionales y en la medida de la capacidad contributiva que resulta de la relación económica derivada del hecho imponible; 3) porque tiene métodos propios de interpretación. c) Posición del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

En cuanto a las resoluciones aprobadas por esta institución, en las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Montevideo entre los días 15 al 20 de octubre de 1956 el tema I se refirió precisamente a la autonomía del Derecho Tributario propiciándose las siguientes recomendaciones: 1º. El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos también propios; 2º. Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y cuando utilice los de otras disciplinas precisará el alcance que sigue a los mismos; 3º. En la apreciación de los hechos determinantes de la obligación tributaria sustantiva, la realidad económica constituye un elemento a tenerse en cuenta y siendo ex-lege dicha obligación no debe ampliarse por vía de integración

del campo de aplicación de la ley; 4º. La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional; 5º. Las normas jurídicas substanciales, formales y procesales deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos; 6º. En contencioso tributario debe comprender a organismos independientes de la administración activa; 7º. En los centros de estudios jurídicos debe existir curso de derecho tributario donde se imparta exclusivamente la enseñanza de las normas concernientes a esta disciplina”⁹.

1.6. Los tributos

1.6.1. Origen

“El concepto de la contribución, como inicialmente se conoció a los tributos, es tan antiguo como la misma humanidad, al ser una peculiaridad de la especie humana desarrollarse en grupo, también lo es la contribución que cada integrante del grupo realiza para mantener al mismo grupo. Desde la época prehistórica, cada integrante de los diferentes grupos humanos contribuía de alguna forma para que el grupo subsistiera, a medida que los grupos se desarrollan, inventan, descubren y crean diferentes herramientas para sobrevivir, compartiendo descubrimientos y transformando sus relaciones internas y conforme las relaciones entre los grupos sociales se vuelven más complejas la práctica contributiva favorece el surgimiento y desarrollo del criterio tributario, por lo que el criterio de la contribución se mantendrá y continuará desarrollándose junto al de la tributación”¹⁰

⁹ Godoy, **Ob. Cit**, Pág. 96.

¹⁰ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, **Fundamentos financieros, finanzas públicas**, Pág.107.

1.6.2. Recapitulación histórica de los tributos

“Con el objetivo de conocer y analizar brevemente cómo ha surgido el tributo a lo largo de la historia de la humanidad y cómo fue la tributación en algunas de las ciudades antiguas más importantes.

Los Impuestos en Roma: Al inicio de la historia de este pueblo, los ciudadanos romanos no pagaban impuestos, ya que estos eran pagados por los pueblos vencidos. A finales del siglo III D. C., se formalizó la venta de plazas al mejor postor, el Gobierno vendía mediante un pago adelantado, un espacio territorial a un individuo o grupo, que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio, quien asumía los riesgos, a cambio se quedaba con lo excedentes cobrados. Dicha costumbre se llevó a cabo durante varios siglos. Durante la República, en Roma se conoció a los “publicanos”, a quienes el Gobierno designaba para que en su nombre, cobraran los impuestos. Posteriormente se cobraron tributos y todo tipo de contribución pagaba por los ciudadanos del pueblo romano, conociéndosele como tributium (En Guatemala se conoce como Impuesto Sobre la Renta) término que se relacionaba con la frase: Al Cesar lo que es del Cesar, y a Dios lo que es de Dios”¹¹.

Los Impuestos en Grecia: Para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos, por lo que el sostenimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la prosecución del bien público. Los únicos impuestos que

¹¹ **Ibid.** Pág. 107.



aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y algunas tasas judiciales y los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como un resultado de los conflictos bélicos en los que participó el pueblo griego. Impuestos indirectos en Guatemala conocidos como el Impuesto al Valor Agregado.

Los Tributos en la Edad Media: En esa época los siervos tenían dos clases de obligaciones para con los Señores Feudales una consistía en la prestación de servicios y la otra de carácter económico que significaba la entrega de un bien o riquezas.

- Tributos por prestación de servicios:
 - a. Cultivar los terrenos propios del señor: se fijaba el número de días de trabajo que debían destinar a cuidar los viñedos del señor, segar sus trigos, almacenar sus mieses, además se fijaba si debían trabajar solos o con animales y personas. Debían también transportar la leña, la piedra, los alimentos y reparar caminos.
 - b. Confiscación de bienes de quienes faltaban a la fe jurada: Cumplir la palabra dada, quien obra con rectitud y no con doblez.
 - c. Derecho de naufragio: Que establecía todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba pertenecían al señor.
 - d. Derecho del señor sobre: Los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio, así como los bienes de los que morían intestados y los tesoros ocultos.



- e. Derecho de toma. Consistía en obtener todo lo que el señor necesitaba para aprovisionar su casa pagando un precio arbitrario.
 - f. Derecho de guarda: Derecho de guardar los bienes del obispado cuando éste estuviera vacante, conservando para sí los productos de dichos bienes.
-
- Tributos de carácter económico:
 - a. Capitación: Censo que se pagaba por persona, cada año.
 - b. Formagiare o servidumbre matrimonial: Cantidad que se pagaba por siervo o sierva que se casaba ya sea con persona extraña al feudo o del mismo feudo, siendo mayor la cantidad si el cónyuge era extraño al feudo.
 - c. Mano muerta: Derecho del señor feudal para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos.
 - d. Derechos de relieve: Consistía en que los parientes colaterales no tenían derecho a heredar, pero si el señor feudal autorizaba la herencia tenían que pagar una cantidad elevada por del derecho recibido. En Guatemala consiste en Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones.
 - e. Censo: Renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción al predio que poseían, si no pagaban se les despojaba o se les exigía una multa. En Guatemala se trata del Impuesto Único Sobre Inmuebles.

- f. Pecho o talla: Carga impuesta una o más veces al año a una misma familia, se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla en madera con un cuchillo, como prueba del pago.
- g. Multas: Se pagan por la comisión de diversos delitos, se fijaban en forma arbitraria, pero además los acusados debían pagar derechos por el servicio de justicia. En Guatemala subsisten como sanciones de tipo pecuniario, tanto en el ámbito administrativo como en el judicial.
- h. Derecho de peaje: Consistía en gravar el tránsito de mercaderías, los señores interceptaban los caminos y no dejaban pasar a nadie sino hasta que pagara. En Guatemala son Impuestos los Aranceles a la Importación, gravando la entrada de productos al país, teniendo una finalidad proteccionista, adicionalmente con fin fiscal.

Con lo expuesto anteriormente establecí que los impuestos creados por los señores feudales dieron origen a muchos de los tributos que se conocen en la actualidad.

1.6.3. Breve historia de la tributación en Guatemala

“En la historia de la América aparecen pequeñas propiedades llamadas alodios, las que pertenecían a un señor independiente, de la que podía disponer libremente. Dentro de las grandes propiedades existían reservas para que las explotara el señor, otras para que las explotaran los cortesanos, quienes pagaban por esta explotación, y así se desarrolló el sistema impositivo, modificándose de acuerdo a las necesidades de los

grupos dominantes y de la población en general. En la antigüedad, antes del descubrimiento y posterior a la conquista de América, los Quichés, Tamub, Ilocab, Rabinleb y Cakchidqueles ya tenían un concepto del tributo, todos estos formaron una sociedad estamentaria en cuya cúspide estaban los jefes de las parcelas conocidos como Ah pop, quienes eran alimentados y sostenidos por los tributos de las clases bajas. Hay que aclarar que el tributo no representó la entrega de especies, también lo fueron los trabajos a favor de los jefes, por ejemplo, en la escalinata Jeroglífico tres de Yaxchilan, surgió que el trabajo del escribano era un tributo. Los agricultores y esclavos ocupaban el último lugar en ésta organización política, la que se organiza alrededor de los jefes teocráticos lo que posibilitó una agricultura comunal. A nivel mundial y posterior a la segunda guerra mundial, se le da mayor importancia al sistema impositivo por el crecimiento de los estados y la implementación del Estado Benefactor en la mayoría de los países. Desde que el Papa Alejandro VI promulgó la bula después del descubrimiento de América, por medio de la cual concedía a los Monarcas Católicos Españoles, Fernando e Isabel, dominio pleno sobre las tierras e islas ubicadas de acuerdo a un meridiano, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista, conocido como el Nuevo Mundo. El cinco de febrero de 1504, los Monarcas hispanos en vigor la medida que llamaron Real Cédula, por medio de la cual los reyes ordenaban que todos los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagaran el quinto, que significa la quinta parte del mineral que encontraran, explotaran o arrebataran a los naturales, la cual debían de entregar a los oficiales de la real hacienda”¹².

¹² **Ibid**, Pág. 108.



“Para la época del descubrimiento y conquista de América, había en el reino de Castilla toda una tradición de este género de cargas hacendarias, entre las que se contaba la moneda forera, tasa en la que parece basarse desde la perspectiva de un ángulo jurídico el sistema colonial de tributos. En la vasta legislación indiana estas palabras aparecen mencionadas por primera vez en 1501, en las instrucciones que los Reyes Católicos le dieron al gobernador de la Española, Fray Nicolás de Ovando. Es conveniente recordar que cuando se organizó la explotación hispánica de estas regiones americanas sus habitantes ya conocían alguna forma de explotación denominada al menos por quienes dan noticia de ella como tributo o tributación. En los primeros años de la empresa conquistadora y colonizadora, se dio en Guatemala como en toda América la apropiación violentísima de la riqueza y el trabajo de los indios directamente por parte de sus nuevos amos. El sistema de tributación de los indios a la metrópoli, tributación que duró con ciertas características fundamentales hasta 1821 que organizado entre 1549 y 1554 por Alonso López de Cerrato, Presidente de la Real Audiencia. La Real Hacienda de Guatemala nos ayuda a una conceptualización del tributo: Se llama tributo a la porción o cantidad que paga el vasallo al príncipe o señor del estado, en reconocimiento de su señorío. Así se explican los señores reyes Don Carlos Primero, Don Felipe Segundo y Don Carlos Segundo, para persuadir la justicia con que exigían tributo del indio, porque es cosa justa y razonable que los indios que pacificaren y redujeren a nuestra obediencia y vasallaje, nos sirvan y den tributo en reconocimiento del señorío y servicio que como súbditos y vasallos deben. En el reino de Guatemala prácticamente nunca llegó a establecerse de manera general el tributo para los negros libres, mulatos y mestizos. Estos grupos sociales solamente pagaron tributo en algunos lugares del reino y únicamente en los dos primeros siglos del régimen



colonial, su tributo nunca fue un rubro importante para la Real Hacienda, por lo que se dice que el tributo fue una obligación hacendaria solamente para los indios.

En el reino de Guatemala todo lo relacionado con las tasaciones del tributo y su recaudación lo disponía y controlaba la Junta Superior de Real Hacienda. Este organismo había quedado instituido en 1563, y fue integrado por el presidente de la Audiencia, el oidor más antiguo, el fiscal y los oficiales reales de la hacienda. Desde que entro en vigencia en Guatemala la Ordenanza de Integrantes de Nueva España, la Junta Superior fue integrada por los siguientes funcionarios: el Gobernador del Reino y Presidente de la Audiencia, el Regente de la Audiencia, el Oidor Fiscal de Hacienda, el Contador Mayor del Reino y el Ministro Tesorero General, en el siglo XVIII se agregó a esta institución un oidor más”¹³. En base a lo expuesto con anterioridad he percibido que el tributo ha tenido diversas formas de proporcionarse y que en la actualidad se ha presentado de diferentes maneras ya que el Estado se ha encargado de imponerlos en diversas leyes.

1.6.4. Definiciones doctrinarias del tributo

Según Carlos Giuliani Fonrouge, “Los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.

¹³ Fernández Molina, Manuel, Los tributos en el reino de Guatemala: 1786-1821, Pág. 2.



Héctor B. Villegas: “Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.

Juan Martín Queralt y Compañeros: “Un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.

1.6.5. Definición legal del tributo

La definición legal del tributo se encuentra regulada en el Artículo 9 del Código Tributario que textualmente dice: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Considero que la definición anterior es la más importante ya que se encuentra regulada en una norma y por lo tanto el Estado de Guatemala puede hacerla cumplir y así conseguir los recursos necesarios para cumplir con sus principales fines que son proteger a la persona, familia, la vida la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

1.6.6. Características

Las principales características de los tributos son las siguientes:



- a. Grava normalmente una determinada manifestación de riqueza.
- b. Constituye el más típico exponente de los ingresos públicos.
- c. Es un recurso generalmente de carácter monetario, aunque en ocasiones puede consistir en la entrega de bienes no dinerarios.
- d. Su única fuente es la Ley, ya que se encuentra sustentado por el Principio de Legalidad.
- e. No tiene carácter confiscatorio.
- f. Certeza, porque el impuesto que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto, no arbitrario, debe estar determinada la cantidad a pagar, la fecha y la forma de hacerlo. El impuesto debe ser claro y preciso, de modo de dar cumplimiento.
- g. Conveniencia porque los tributos deben recaudarse en la forma y en oportunidad que resulte más conveniente para el contribuyente.
- h. Economía, porque los tributos deben ser recaudados con el menor costo posible. La administración tributaria debe ser lo más eficiente posible, minimizando los costos en que incurre el contribuyente y el Estado.

1.6.7. Clasificación de los tributos

En la actualidad existen dos clasificaciones de los tributos, la cual una es doctrinaria propuesta por los estudios del derecho tributario, y la otra es legal establecida en el Código Tributario, la cual se analizara a continuación:

- Clasificación doctrinaria:
 - a). Impuestos



- b). Tasas
 - c). Contribuciones especiales
 - d). Arbitrio
- Clasificación legal

La clasificación legal de los tributos se encuentra regulada en el Artículo 10 del Código Tributario que textualmente dice: “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”. A continuación desarrollaré la clasificación doctrinaria.

Impuestos

Es el tributo exigido en correspondencia a una prestación, que se concreta de modo individual por parte de la Administración Pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la riqueza y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes, la adquisición de rentas, ingresos o el consumo y otras manifestaciones de riqueza. La riqueza de un individuo puede manifestarse de forma indirecta a través de su propia utilización, que puede ser gravada por un impuesto indirecto, como los de transmisión o circulación de bienes o los que gravan el consumo. Los impuestos en sí conforman una categoría de los recursos tributarios, en Guatemala el más importante, porque constituyen un prestación pecuniaria obtenida por el Estado en forma coactiva y pagada por los particulares con carácter definitivo, sin una contrapartida determinada y destinada a la atención de los gastos públicos a ya la



intervención del Estado en la economía. La concepción clásica con respecto al impuesto se asienta en dos criterios básicos el primero el rendimiento en cual se refiere a que los impuestos deben dar origen a la cantidad de recursos necesarios para que funcione el Estado, y el segundo es el rendimiento el cual debe ser el máximo y el costo debe ser el menor posible. Este rendimiento debe lograrse sobre una base de universalidad e ineludibilidad. En cuanto a la concepción moderna sobre el impuesto, no contradice a los clásicos, sino que incorpora nuevos elementos, modificando los conceptos. Los clásicos sostenían la neutralidad, argumentaban que el impuesto no debe buscar ejercer presión sobre los contribuyentes para que realicen determinada acción, por otro lado los modernos incorporan la idea de intervencionismo.

El impuesto se convierte en un instrumento por el cual el Estado interviene en la vida social y económica, e influye en la conducta del individuo tanto en particular como en conjunto.

- Definiciones de impuesto

Según Manuel Matus Benavente el impuesto “Es una cuota parte en dinero, recabada por el Estado, de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible”.

Carlos Giuliani Fonrouge “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del Poder Imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles”.

- Características de los impuestos

“a). Obligatoriedad: Surge una obligación de dar dinero o cosas en la actualidad esta prestación es predominantemente pecuniaria; b). Legalidad: Se encuentran en la ley, por el principio de reserva de ley; c). Generalidad: es aplicable a personas individuales o colectivas; d). Especialidad: es aplicable a las personas individuales o colectivas que se encuentren en las más variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica o realización de ciertos actos; e). Indivisibilidad: No se puede individualizar quien recibe la contraprestación de un impuesto. El servicio que se financia con el impuesto no es atribuible a una persona en particular, sino es prestado a la comunidad; f). Coacción: Viene derivada de la primera característica. Es obligatorio, forzoso es una de las formas más evidentes del ejercicio del poder por parte del Estado, por la coercibilidad del cobro del mismo; g). Consolidación: El Estado se anticipa y satisface preventivamente las necesidades públicas, financiándolas con el impuesto. Son necesidades consolidadas porque, en una sociedad organizada, los ciudadanos encuentran que sus necesidades son atendidas antes que se encuentren con su desequilibrio por falta de satisfacción”¹⁴.

- Clasificación de los impuestos

a. “Impuesto directo: Son aquellos que gravan directamente a una manifestación de capacidad contributiva y que en términos generales no se traslada. Son establecidos de manera inmediata sobre las personas o los bienes, es

¹⁴ Monterroso, **Ob. Cit**; Pág. 132.



recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados y cuyo importe es percibido del contribuyente por Estado. Estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero, ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Único Sobre Inmuebles. En cuanto a las características de los impuestos directos están: 1). Gravan el patrimonio en forma total; 2). Gravan el patrimonio en forma parcial; 3). Gravan las rentas como beneficios periódicos; 4). Gravan beneficios esporádicos debidamente comprobados.

- b. Impuestos indirectos: Son aquellos que apuntan en forma indirecta o mediata a una manifestación de la capacidad contributiva y que en términos generales, se trasladan. Este tipo de impuestos se establece tomando en cuenta las transacciones y el consumo, y se trasladan al consumidor final, siendo este el que al final paga la totalidad del impuesto, como se puede observar en el Impuesto al Valor Agregado.

Dentro de las características de los Impuestos Indirectos están: 1). Gravan la venta, transferencia, exportación de bienes y suministro los paga el consumidor final; 2). Gravan la adquisición, importación o consumo de bienes y servicios; 3). Gravan el ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas; 4). Gravan la exteriorización documentada en la transferencia de bienes inmuebles.

- c. Impuestos personales o subjetivos: Este impuesto se establece por razón de las circunstancias de la persona que ha de ser el sujeto pasivo del mismo. Pero en Guatemala no tenemos un antecedente de este tipo de impuesto. Este

impuesto toma en cuenta la persona del contribuyente o la riqueza que el mismo pueda tener, para lo que el Estado considera la situación, como persona de cada contribuyente, pues las rentas o la riqueza de una persona puede variar de acuerdo a las circunstancias personales, un ejemplo seria el Impuesto Sobre la Renta.

- d. Impuestos reales u objetivos: Esta clase de impuesto tiene en cuenta la riqueza por si misma, el Estado sólo constata la renta o riqueza de los individuos sin considerar su situación individual como personas, ejemplo seria el Impuesto Único sobre Inmuebles.
- e. Impuestos ordinarios: Son aquellos que forman parte de las finanzas del Estado normalmente. Gravan la renta de las economías privadas y en Guatemala también el capital, ejemplo el Impuesto Único Sobre Inmuebles, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta.
- f. Impuestos Extraordinarios: Estos impuestos son de carácter excepcional, son transitorios se decreta para su sanción, una determinada necesidad de la Administración Pública, ejemplo en Guatemala el Impuesto de Solidaridad Temporal, en el Gobierno de Serrano Elías.

Tasas

Son prestaciones obligatorias establecidas por la ley. En consecuencia, son tributos exigidos por el Estado, destinados a compensar determinados servicios divisibles, cuyos costos son prorrateables entre los usuarios de los mismos servicios, puede ser



que se cobre una tasa a aquel que no hace uso efectivo del servicio, como la tasa del alumbrado público que se cobra en Guatemala. La tasa se paga en contrapartida de un servicio. La tasa encierra la idea de un servicio, debido a lo cual hay autores que la consideran de carácter no tributario, posición que contempla la Constitución Política, así como el Código Tributario, ya que ninguna de las dos normas incluyen a la tasa como tributo.

Definiciones de tasa

Según Manuel Matus Benevente: “Es la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos”.

Carlos Giuliani Fonrouge establece que la tasa: “Es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”.

Juan Martin Queralt y Compañeros proporcionan la siguiente definición de tasa: “El artículo 2.2 a) de la Ley General Tributaria define las tasas como tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local autónomo o estatal, así como la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieren, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo siempre que concurra alguna de las circunstancias siguientes: a) Que la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado



tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria.

b) Que los servicios o actividades no se presten o realicen efectivamente por el sector privado; es decir, que únicamente sea el sector público el que los preste o realice, independientemente de que la normativa vigente imponga su reserva o no al público”.

Características de las tasas:

a). Es un tributo que el Estado exige en virtud de su poder imperio; b). Solamente puede ser creada por la Ley, en Guatemala no es así; c). El hecho generador es una actividad que el Estado cumple, vinculando a la obligación del pago de la misma; d). El producto de la recaudación es destinado en forma exclusiva al servicio que cumple; e). El servicio que con el pago de la tasa se percibe es divisible para poder ser individualizado y personalizado, por la propia naturaleza particular de la tasa.

Contribuciones especiales

Las contribuciones especiales constituyen un tributo porque implican una compensación, que viene dada por una ventaja o beneficio presente o futuro, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado y que benefician a algunos individuos. Son tributos que el Estado u otro poder público percibe en contraprestación de servicios individuales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado, este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio, de una obra pública u otro tipo de servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a determinada persona o grupo social.

Carlos Giuliani Fonrouge define a las contribuciones especiales como: “La prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”. Las contribuciones especiales, como parte de los recursos públicos, son prestaciones en dinero que el Estado u otro ente estatal percibe de los particulares con el objeto de recibir un beneficio que comúnmente favorece a determinado grupo ya sea por lugar de residencia o grupo social.

Características de las contribuciones especiales

a). Surgen a través de la ley; b) Son específicas para un territorio determinado; c) Son obligatorias; d) Son pecuniarias; e). Son de naturaleza tributaria; f). Se requiere de una actividad productora de beneficio.

Clasificación de contribuciones especiales

- a. Contribución por mejoras: En este tributo el beneficio es recibido por los contribuyentes se traduce en obras públicas, el beneficio lo reciben los contribuyentes que tienen propiedades cercanas a los lugares que fueron objeto de las mejoras, por lo que se considera efectivo que sean estos beneficios directos los que paguen el tributo.
- b. Peaje: Este tributo significa la prestación dineraria que se exige por la circulación en una vía de comunicación vial u otra.
- c. Contribuciones Parafiscales: Son contribuciones recabadas por ciertos entes



autónomos, para su financiamiento. El provecho que proporcionan estos tributos es para un grupo limitado de personas de determinado grupo limitado de personas de determinado grupo social o profesional.

Arbitrios

Son medios ordinarios y extraordinarios que se conceden generalmente a los municipios para obtener recursos y cubrir sus necesidades.

Definiciones de arbitrios

Según el Diccionario Jurídico Argentino los arbitrios son: “Impuestos municipales para gastos públicos. Contribución indirecta, ordinaria o extraordinaria, que las municipalidades y a veces las provincias están autorizadas percibir, con objeto de solventar sus necesidades”.

El Glosario Inmobiliario de Alfredo Graf & Asociados define los Arbitrios Municipales como: “Pagos que se realizan anualmente por los servicios que presta el municipio, como limpieza pública, recojo de residuos sólidos, arreglo de parques y jardines, entre otros”.

Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez dice: “Los tributos son prestaciones que el municipio exige a los vecinos con el objeto de proveerse de recursos públicos para restituir a los mismos vecinos, consistentes en servicios públicos, proporcionando bienestar a la comunidad en general”.

Características de los arbitrios

a). Es pecuniario, siempre en dinero; b). Es obligatorio, todos los vecinos tienen obligación de pagarlos; c). Se encuentran establecidos en la ley; d). Son de naturaleza tributaria; e). Es restringido a un territorio determinado”¹⁵.

- Definiciones legales de las clases de tributo

Artículo 11 del Código Tributario establece:” Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Es una cuota que el Estado recauda y establece en el uso de su poder imperio, constituyendo estas cargas obligatorias, pero no ofrece a cambio del cobro del impuesto contraprestación personal alguna en el momento del pago, sino que la contraprestación es muy general y abstracta para el individuo, y por lo general los impuestos son destinados para financiar los egresos del Estado.

Artículo 12 del Código Tributario establece:”Arbitrio. Arbitrio es el impuesto por ley a favor de una o varias municipalidades”.

Los arbitrios son prestaciones, que el municipio exige a los vecinos, con el objeto de proveerse de recursos públicos, y así restituirselos a los mismos en servicios públicos o proporcionando bienestar a la comunidad en general. Los arbitrios, son tributos

¹⁵ **Ibid**, Pág. 135.



reconocidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y por el Código Tributario, por lo que es obligatorio para todos los vecinos pagarlos y al mismo tiempo exigir que se desarrollen obras de interés colectivo que beneficien a la comunidad en general.

Artículo 13 del Código Tributario establece: "Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado".

Las contribuciones especiales son prestaciones en dinero que el Estado u otro ente estatal percibe de los particulares con objeto de recibir un beneficio que comúnmente favorece a determinado grupo social, el particular contribuye a la realización de un gasto que el Estado debe realizar pero con dicha contribución acelera la realización del gasto y el beneficio recibido. Las contribuciones por mejoras son tributos que se dan pero en este caso el beneficio lo reciben los contribuyentes que tienen propiedades cercanas a los lugares que fueron objeto de las mejoras, por lo que se considera efectivo que sean estos beneficiarios directos los que paguen el tributo. Estas contribuciones surgen a través de la ley, son específicas para un determinado territorio y se requiere de una actividad productora de beneficio.



CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales del derecho tributario

El derecho tributario cuenta con principios constitucionales, mismos que en muchos casos son conocidos como garantías del contribuyente, por lo que en este capítulo haré un análisis del Principio de Legalidad, Principio de Capacidad de Pago, Principio de no

Confiscación y Principio de No Doble o Múltiple Tributación Interna.

2.1. Principio de legalidad

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual literalmente establece: "Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) La deducciones , los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son Nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contraigan o tergiversen las normas legales reguladas 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 principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley, por lo que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos a aspectos legales de 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, todo lo anterior le corresponde con exclusividad al Congreso de la República. En los considerandos del Código Tributario se hace mención sobre el principio de legalidad ya que especifica que el objeto es evitar las arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. “Puede expresarse 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”¹⁶.

Según el Doctor Luis Illanes el principio de legalidad es: “La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que solo por la Ley se pueden establecer tributos”. Raúl Rodríguez Lobato señala que Gabino Fraga realiza un estudio del principio de legalidad desde dos puntos de vista: “Puede entenderse desde el punto de vista material en cuyo caso su alcance es que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser tomado también en un sentido formal significándose entonces

¹⁶ **Ibid**, Pág. 163.



que además de ser una Ley desde el punto de vista 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 al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de Leyes”.

“Principio de legalidad quiere decir tanto como su misión de la actividad tributaria a la Ley. La administración financiera sólo puede hacer lo que la Ley expresamente le permita y no puede extenderse a aquello otro aunque la Ley no lo prohíba. Puede que esta exposición de lo que debe entenderse por principio de legalidad sea exagerada, pero habrá de admitirse el predominio de esta preocupación por lograr una seguridad jurídica individual. El principio de legalidad significa la sumisión y respeto a la Ley o la actuación dentro de la esfera establecida por el legislador, cuando la administración no extravasa la esfera adjudicada, respeta la Ley que delimitó el campo de su actuación y cuando se somete a la ley no es previsible invada esferas o ámbitos ajenos. Lo ideal es que existiesen esos principios constitucionales, pero aún en el supuesto de que así fuera en la realidad resultan insuficientes y así se desprende del estudio de las distintas constituciones existentes, por lo que es necesario crear leyes que establezcan la necesidad de mecanismos legislativos distintos y más difíciles de manejar que los que exigen la derogación de las leyes ordinarias. Las consecuencias del principio de legalidad se establecen en la forma siguiente: 1. Las disposiciones y resoluciones administrativas no podrán infringir lo dispuesto en leyes elaboradas por las Cortes u otros actos con fuerza de Ley; 2. Las disposiciones y resoluciones administrativas no podrán vulnerar los preceptos contenidos en disposiciones dictadas por autoridad de superior grado; 3. Las autoridades administrativas no podrán dictar resoluciones de



carácter concreto que desconozcan lo que la misma autoridad haya dispuesto por vía general; 4. Las resoluciones administrativas concretas no pueden vulnerar lo establecido en disposiciones de carácter general dictas por autoridades inferiores, dentro del límite de su competencia. Se debe señalar que en este campo tributario el principio se justifica no sólo por las razones generales de seguridad jurídica que su aceptación supone, sino también porque con ello se logra una seguridad económica, ya que son las leyes tributarias las que más afectan al Derecho de Propiedad, que se viene considerando en los países occidentales como una institución fundamental en su concepción jurídica. La existencia de leyes para enmarcar y recoger el fenómeno tributario, se convierte en un presupuesto indispensable para su aceptación por los contribuyentes, ya que se le dota de una estabilidad que redundará en forma psicológica y favorable en el cumplimiento por parte de ellos”¹⁷.

2.2. Principio de capacidad de pago

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual literalmente establece “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”.

En base a lo expuesto anteriormente se puede decir que inspira una protección hacia los contribuyentes que tienen una menor capacidad contributiva, ya que el Estado debe aplicar la actividad contributiva, forma justa y equitativa; es decir, se debe de contribuir

¹⁷ Amoros, **Ob. Cit**, Pág. 119.



en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto y a menor renta, menor impuesto. “Este principio no es sino el principio de Justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo, dice que “conforme sus ingresos los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establecerán en función de su capacidad económica”. El principio de capacidad de pago tiene consecuencias jurídicas, entre las cuales sobresalen: 1. Elemento Unificador. Así como el hecho imponible típico distingue a los tributos, la capacidad contributiva los uniforma, ya que si bien todos captan realidades diferentes, tienen la común naturaleza económica de demostrar aptitud de colaboración con el gasto público; 2. Elemento Explicativo de la Evolución de los Tributos. Destaca Jarach que “el hilo conductor de la evolución histórica de los impuestos nacionales es la imposición de la vida económica de acuerdo al principio, cada vez más perfeccionado, de la capacidad contributiva”; 3. Garantías Sustanciales de los Contribuyentes. La capacidad contributiva constitucionalizada o de cualquier forma juridizada no es sólo un criterio orientador del legislador, como piensa alguna doctrina, sino una garantía concreta de los particulares, la capacidad contributiva como principio jurídico constitucional limitativo de la potestad tributaria; 4. Sustitución Tributaria. Proporciona la base teórica para solucionar jurídicamente en arduo problema de la sustitución tributaria en la sujeción pasiva de la obligación tributaria; 5. Capacidad Jurídica Tributaria. Da fundamento al distinto tratamiento que hace el derecho tributario de la capacidad jurídica tributaria, apartándose del derecho privado; 6. Inmunidad Tributaria. Es lo que explica el problema de la inmunidad tributaria y su diferencia con conceptos parecidos, como la exención y la no incidencia. El Estado no puede ser destinatario legal de la obligación tributaria, porque técnicamente carece de capacidad contributiva, concepto sólo aplicable a los



particulares; 7. Impuestos Directos e Indirectos. Proporciona la más precisa base para la imprecisa distinción entre impuestos directos e indirectos”¹⁸.

2.3. Principio de no confiscación

En el segundo párrafo de los Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, primero establece: “se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias”. Y el segundo establece: “Se prohíben los tributos confiscatorios”.

Se entiende como tributos confiscatorios aquellos fenómenos de excesiva presión fiscal, que obligan al desprendimiento por parte de los contribuyentes de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación indirecta. La confiscación cuando se aplica como sanción, es una sanción ilícita, repudiada por el ordenamiento jurídico de los estados del derecho, es una sanción exenta de juridicidad. Marin Arias citando a Perez de Ayala, afirmó que “un impuesto es confiscatorio cuando para pagarlo un sujeto ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio, tomando de los medios monetarios así obtenidos, lo que precisa para hacer frente al abono del tributo”.

Héctor B. Villegas establece: “Para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el Derecho de propiedad”. “Desde el momento que la Constitución nacional asegura la

¹⁸ Villegas, **Ob. Cit**, Pág 157.



inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias tales garantías de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias. La Corte Suprema de Justicia la ha desarrollado ampliamente, sentando el principio de que los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La discreción o razonabilidad de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo con exigencias del tiempo y lugar y conforme a las finalidades económico - sociales de cada tributo. La imposición en épocas de paz no puede ser igual a la imposición en tiempo de guerra, fuera de que la conciencia social es variable según los países, ciertas colectividades aceptan topes que entre nosotros son considerados confiscatorios, como también los que hoy se reconocen como modernos fueron estimados exorbitantes en el pasado. Pero, como principio el agravio de confiscación no puede prosperar en caso de no demostrarse que el gravamen excede de la capacidad económica o financiera del contribuyente, y tampoco en un impuesto de compraventa si no absorbe una parte sustancial de la operación gravada, ni media una desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado¹⁹.

2.4. Principio de no doble o múltiple tributación

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece: "Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo es gravado dos o más veces,

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**, volumen I, Pág. 320.



por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”.

Se constituye doble tributación cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces, por el mismo hecho generador, en el mismo período de tiempo y por el mismo u otro sujeto activo.

- “División de la doble o múltiple tributación: 1). Doble o múltiple tributación interna:

Este problema, adquiere más trascendencia en los Estados Federados, pues el poder tributario se encuentra ejercido por diversos organismos locales, con facultad para aplicar gravámenes, en el mismo período de tiempo. En los Estados Federados se ha propuesto lo siguiente: a). Concesión de créditos por impuestos pagados en otra jurisdicción y b). Deducción de tributos pagados. En la mayoría de los países no federados el problema de la doble o múltiple tributación interna es inconstitucional, porque viola el principio de la no doble tributación. 2). Doble o Múltiple Tributación Internacional: Esta se concreta cuando un mismo sujeto pasivo, durante un mismo período fiscal es gravado por un mismo hecho generador, por dos o más Estados ya sea por nacionalidad, residencia, sede de negocios y fuente de renta. La mayoría de los sistemas tributarios se basan en el principio de la residencia o de la fuente. El criterio del principio de la residencia significa que el Estado donde la persona física o natural tiene fijada la residencia grava toda su renta mundial. Por otra parte, el principio de la fuente consiste en que el Estado, somete a tributación todas las rentas con origen en su territorio. La aplicación conjunta de estos dos principios hace que ciertas rentas queden agravadas dos veces, en dos jurisdicciones tributarias distintas, y que sobre todo se



origine la doble tributación internacional. Los estados para enfrentar y resolver los casos de doble tributación internacional celebran acuerdos o convenios para regular esta situación, dichos convenios regulan las reglas que utilizaran para evitar la doble imposición y los mecanismos para que se dé la colaboración entre las administraciones tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal. Los estados firmantes renuncian a gravar determinadas ganancias, y acuerdan que sea sólo uno de los estados sea el que cobre el impuesto, o en todo caso, que se realice una imposición compartida, es decir, que ambos estados recauden parte del impuesto total que debe pagar el sujeto.

- Elementos a considerar en la doble o múltiple tributación interna:
 - a. Sujeto activo: Es el Estado o el ente público acreedor del tributo.
 - b. Sujeto pasivo: Es la persona individual o jurídica, que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el acto enmarcado en la legislación como generador de tributos.
 - c. Hecho generador: El hecho generador para el Derecho Tributario es lo mismo que la tipicidad de derecho penal, ya que es la descripción hipotética, de un hecho creado por el legislador, que al concretarse de nacimiento a la obligación de pagar el tributo.
 - d. Tributo: Son las prestaciones comúnmente en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

e. **Período de Imposición:** Es el período de tiempo establecido en la Ley, durante el cual se liquida el impuesto generado durante otro período similar o diferente en cantidad de días.

- **Aspectos de la Doble Tributación:** a). Unidad o diversidad de sujetos activos; b). Unidad de causa o hecho imponible; c). Unidad o diversidad de sujetos pasivos; y d). El elemento estable y definitivo es la identidad de causa o hecho imponible que grava una manifestación de la riqueza, identificada como: renta, capital o consumo.
- **Algunos Convenios y Tratados que Pretenden la Eliminación de la Doble Tributación Internacional:** Son tantos los tratados o acuerdos bilaterales, como los acuerdos multilaterales, la solución hasta el momento más adecuada para solucionar el problema de la doble tributación internacional. Se puede mencionar los siguientes convenios: a). Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República de Perú para evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio; b). Convenio entre el Perú y Suecia para Evitar la Doble Imposición con Respecto a los Impuestos a la Renta y al Capital; c). Convenio entre los Países Miembros de la Comunidad Andina; d). Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Ecuador y España. La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 56, expediente No. 829-98, sentencia 10-05-00, en relación a la prohibición de la doble tributación²⁰.

²⁰ Monterroso, **Ob. Cit**; Pág 66.



CAPÍTULO III

3. Fuentes del derecho tributario

“En la doctrina jurídica tradicional se propicio la idea de que el derecho en abstracto, fluye o mana naturalmente de determinados elementos formales y materiales que entonces constituirían sus fuentes, siendo éstas las leyes, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina, que son considerados como su causa, su nacimiento o su origen, adonde deben concurrir los súbditos y las autoridades que ejercitan funciones jurisdiccionales, para poder aplicar tal derecho con objetividad, a los casos concretos que se le presenten en la realidad, admitiéndose que no siempre tales elementos han tenido la misma importancia o gravitación. Para tal posición constituirían fuentes formales las normas legislativas, principalmente, incluidas las resultantes de la costumbre y de las sentencias, cuando legalmente fueren reconocidas como objetivamente obligatorias, en tanto que serían fuentes materiales, todos aquellos factores que graviten en el ánimo de las autoridades oficiales en el acto de crear una norma jurídica, especialmente la doctrina y la jurisprudencia. Ahora bien el derecho tributario como rama del orden jurídico, en modo alguno se encuentra regulado por una reducida cantidad de normas como las del ajedrez, si no por una gran variedad de éstas, tanto generales como individuales, que inclusive son objeto de cambios según acostumbradamente acontece en los regímenes positivos. No obstante esta circunstancia, ante la alternativa acerca de si por ejemplo, corresponde o no al pago de un tributo y / o aplicación o no de una sanción tributaria como consecuencia de la producción de determinada situación concreta, tanto los súbditos – o sus asesores



jurídicos, como quienes desempeñan actividades jurisdiccionales en nuestra materia, coincidirán de manera casi unánime respecto de esos elementos a los que deberán recurrir y que les permitan otorgar un sentido jurídico: aquellos para pronosticar las decisiones de los fundamentos con jurisdicción y éstos para que sus propias conclusiones subjetivas, sean admitidas como objetivas por el medio social respectivo o lo que es similar, que el precedente por el que se decida, tenga fuerza de convicción por corresponder a los alores vigentes admitidos en una sociedad determinada”²¹.

Según Narciso Amoros, las fuentes del derecho tributario son fundamentalmente las escritas y directas, quedan reducidas a las leyes y a los tratados internacionales en cuanto éstos tengan el rango formal de ley. Las fuentes indirectas como la práctica y jurisprudencia no tienen verdadera trascendencia, porque el principio de legalidad impide otorgarle especial consideración, en sí puede afirmarse que la única fuente del derecho tributario es la ley tributaria.

El derecho tributario, ya considerado como un derecho plenamente autónomo, goza de la característica de ser por un lado un auténtico derecho, y por otro aparece como derivación del derecho administrativo, entonces deberá estar formado por un conjunto de normas que regulen tanto lo que se ha llamado la potestad tributaria como la potestad de imposición. El derecho tributario juega un papel esencial ya que con el principio de legalidad se debe tener en cuenta la preeminencia de la ley, por lo que no puede ser fuente del mismo la analogía y la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre o analogía.

²¹ Godoy, **Ob. Cit**; Pág. 115.



El Artículo 2 del Código Tributario regula: Fuentes. 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.

En base a lo regulado anteriormente la jerarquía de las fuentes del derecho tributario está delimitada en primer orden las disposiciones constitucionales, en las que se encuentran los principios y garantías del contribuyente; posteriormente las leyes, los tratados y las convenciones que no son en materia de derechos humanos, y por último están los reglamentos emitidos por el Organismo Ejecutivo.

3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala

“Es la primera fuente del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, esta 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 caso de que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Constitución será inconstitucional, y por lo tanto considerada nula de pleno de derecho, porque contradice la Ley Fundamental de la nación. La Constitución Política de la República de Guatemala conocida también como Carta Magna, instituye las principales garantías de los administrados, así como sus derechos fundamentales y naturalmente sus obligaciones, en cada uno de sus artículos la población puede encontrar fundamentos desarrollados en las diferentes leyes ordinarias, dentro de los mismos se encuentran las bases de normas financieras y tributarias, porque regula los principios de legalidad, capacidad de pago, de no confiscación y No doble o múltiple tributación interna. En la Gaceta



Jurisprudencial número 17 se encuentra el expediente número 156-90, correspondiente a las Apelaciones de Sentencias de Amparos de la Corte de Constitucionalidad en que se expone la importancia de la Constitución como fuente del Derecho Tributario. Como bien se ha mencionado la Carta Magna es la fuente primigenia del derecho Tributario, puesto que proporciona los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberán ajustarse los contenidos de las legislaciones que integran dicha disciplina, ya que en la misma se encuentran consignados los principios rectores del orden jurídico fiscal, que revelan la orientación y las características esenciales a las que debe obedecer el sistema tributario.

3.2. Los tratados internacionales

Guillermo Cabanellas de Torres, en el diccionario jurídico elemental define a tratado como: "Como obra, la que versa sobre una ciencia o arte, que considera amplia o sistemáticamente. Convenio, contrato. Por antonomasia, convención internacional, suscrita por dos o más príncipes o gobiernos".

Por debajo de la Constitución, la primera fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales, como leyes ordinarias y cuando los mismos no son en Derechos Humanos, esta es una posición aceptada generalmente por la doctrina, aunque existe una corriente que sostiene que en la articulación entre tratados y derecho interno no existe jerarquía, sino que distribución de materias, entre tanto se discute a nivel nacional, en cuanto a si los tratados y convenios internacionales tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional, según la Licenciada Gladys Monterroso en materia de derechos humanos los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y la aplicación de esta postura es necesaria



en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la administración pública en que con mayor frecuencia son violentados los derechos de la personas. Para que se cumplan los principios del derecho tributario como la capacidad de pago, no confiscación y no doble tributación, los convenios firmados por Guatemala tienen preeminencia sobre el derecho interno, por lo anterior se puede decir que los tratados y convenios internacionales en derechos humanos son fuente del derecho tributario, ya que garantizan que se cumpla la protección del contribuyente y, asimismo vivir una vida digna misma que se logra en gran parte con el respeto a mantener su propio patrimonio, su trabajo, su industria y su comercio, sin que por ello deje de cumplir con sus obligaciones tributarias para el desarrollo de la sociedad. Los tratados internacionales están encaminados a distribuir en forma equitativa los gravámenes de los Estados firmantes, logrando así que los contribuyentes de cada país no se enfrenten a dos o más cargas tributarias en jurisdicciones diferentes, sobre un mismo ingreso, utilidad o rendimiento.

3.3. La ley

Guillermo Cabanellas de Torres, en el diccionario jurídico elemental define a la ley como: “Regla, norma, precepto de la autoridad pública, que manda, prohíbe o permite algo. La expresión positiva del derecho. Regla de la conducta obligatoria dictada por el Poder Ejecutivo cuando lo sustituye o se arroga sus atribuciones. Ampliamente, todo reglamento, ordenanza, estatuto, decreto, orden u otro mandamiento de una autoridad en ejercicio de sus atribuciones”.

Es conocida como fuente inmediata del derecho, por lo que 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 la ley tributaria es un acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido, pero la ley no debe vulnerar a la Constitución Política de la República de Guatemala. Algunos autores hacen distinción entre la Ley Formal y Ley Material; la primera es aquella que ha recorrido la vía legislativa, y la segunda es todo aquello 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. En Guatemala por la estructura del Estado, al derecho tributario solo 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 con lo establecido en el Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial, el cual dice: La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, la complementará. La costumbre regirá sólo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral y al orden público y que resulte probada.

3.4. Leyes delegadas y decretos leyes

- **Decretos leyes**

Guillermo Cabanellas de Torres, en el diccionario jurídico elemental define a decreto ley como: “Disposición de carácter legislativo, que sin ser sometida al órgano adecuado, se promulga por el Poder Ejecutivo, en virtud de una excepción circunstancial o permanente, previamente determinada”.

Pueden dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria, en casos extraordinarios de necesidad y urgencia, que deben someterse al Organismo Legislativo el mis día de su



emisión, o ser ratificados dentro de los 60 días para no perder su eficacia. También se emiten los decretos leyes, cuando existe una guerra, una grave crisis financiera, cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto. 1983 Guatemala, y Latinoamérica entera, tenía los precios de los productos de exportación muy bajos, había fuga de capitales y atrasos ya en el pago de la deuda externa, debido a la guerra interna que se vivía, por ese motivo el gobierno facto de Efraín Ríos Montt, dispuso a comienzos de 1983, negociar un acuerdo con el FMI e implementar el Impuesto al Valor Agregado como una forma de aumentar sus ingresos. Pero las decisiones sobre estos importantes puntos no se tomaron con la celeridad necesaria, por lo que situación económica continuó empeorando. El mismo año, estaría marcado por una recesión, agravada con un problema inflacionario que ni el control de cambios ni la reducción en los gastos público podrían ya ocultar, por lo que a pesar de haber implantado el Impuesto al Valor Agregado Ríos Montt fue perdiendo apoyo político con incontable rapidez. El régimen de Ríos Montt duró 16 meses siendo depuesto por el general Oscar Mejía Víctores quien fuera su Ministro de Defensa, mediante otro golpe de Estado en agosto de 1983. Ríos Montt aprobó la rebaja del Impuesto al Valor Agregado en un siete por ciento y durante sus gestiones como presidente del Legislativo lo aumenta del 10 al 12 por ciento. La ley del Impuesto al Valor Agregado surgiendo en un gobierno de facto, en la actualidad es parte del ordenamiento tributario interno, vale la pena considerar que por respecto al Estado de Derecho la misma cultura en Guatemala, no tenemos antecedentes de otro tipo de decretos leyes en el derecho tributario.



- Leyes delegadas

A diferencia de los decretos leyes la ley delegada se configura, cuando correspondiéndole al Organismo Legislativo en exclusiva la emisión de las 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 prácticas y una situación así sería inconstitucional, debido a que en la Constitución Política de República en los Artículos 171 y 239 establece que compete exclusivamente al Congreso de la República el decretar leyes sean estas 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 se rige.

3.5. Los reglamentos

Los reglamentos son un elemento muy importante del derecho tributario, ya que estos 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 puede invocar su inconstitucionalidad. El Artículo 239 de la Constitución Política de República de Guatemala en su último párrafo establece: "Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladores de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones



reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretaran a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”. En Guatemala la mayor parte de leyes tributarias tienen su respectivo reglamento, que en la práctica son de suma utilidad para el desarrollo de la misma ley, ya que en ellos se especifica con mayor claridad lo que pretende alcanzar la ley, asimismo establece y describe la organización, competencias y estructura de las entidades que se mencionan en la ley.

3.6. Jurisprudencia

La jurisprudencia de los tribunales de justicia y, particularmente de la Corte de Constitucionalidad se suma al ordenamiento definido como conjunto de principios y normas, pero también de poderes e instituciones cuya función es producción y aplicación institucionalizada del derecho. La fiscalidad y específicamente la tributación necesitan la jurisprudencia, pero probablemente de una manera especial. En el derecho tributario debido a la extensión de sus normas, su frecuente mutación y readaptación a situaciones económicas y jurídicas diversas y la existencia de varios poderes tributarios con facultades normativas hacen muy necesaria una doctrina jurisprudencial, no ya en su vertiente de decisión de pretensiones, sino en el plano científico de la interpretación, integración y sistematización²².

Guillermo Cabanellas de Torres, en el diccionario jurídico elemental define a la jurisprudencia como: “La ciencia del derecho. La ciencia de justo y de lo injusto, según parte de la definición justiniana, que luego se considerará. La interpretación de la ley

²² Monterroso, **Ob. Cit**; Pág. 82.



hecha por los jueces. Conjunto de sentencias que denominan un criterio acerca de un problema jurídico omitido u oscuro en los textos positivos o en otras fuentes del derecho. La interpretación reiterada que el Tribunal Supremo de una nación establece en los asuntos que conoce, la práctica judicial constante”. La academia agrega una acepción pedagógica: enseñanza doctrinal que dimana de las decisiones o fallos de autoridades gubernativas o judiciales.

Justiniano definió a la jurisprudencia en estos términos, repetidos como pocos: “Divinarum atque humanarum rerum notitia, justis injustisque scientia”, el conocimiento de las cosas divinas y humanas, la ciencia de justo y de lo injusto.



legislativo, es lo cierto que este complejo y delicado trabajo de interpretación, debe llevarse a cabo con los criterios propios de la lógica jurídica.

El Artículo 4 del Código Tributario establece: “Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

En base a lo regulado anteriormente se logra manifestar que el derecho tributario puede ser interpretado según los principios regulados en las leyes, como también analizar la intención del legislador, coordinar la norma con todo el sistema jurídico, contemplar la calidad económica que se ha querido regular y la finalidad que se ha perseguido.

4.1. Interpretación de la ley

“Señala Geny como hipótesis, que interpretar las leyes en el derecho privado es tratar de descubrir la voluntad del legislador, tal como lo afirmara la escuela exegética para el caso de tener que establecer el sentido de las normas que fueren oscuras o dudosas, pero se separa de ésta en cuanto sostiene que la ley no es la única fuente del derecho. Es menester, según este autor, colocarse en el momento en que los textos legales fueron sancionados y no tener en cuenta los cambios sociales, políticos o económicos, que pudieren producirse durante el período de validez de la misma, como lo sostuvo la escuela histórica, ya que ello significaría substituir la voluntad del legislador por las convicciones del intérprete, no pudiéndose entonces alcanzar la seguridad jurídica,



CAPÍTULO IV

4. Interpretación del derecho tributario

Según Héctor B. Villegas interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. Al intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable. Para ello, se ha preconizado la utilización de métodos diversos. Dice al respecto Giuliani Fonrouge que la continua búsqueda de métodos de interpretación más flexibles, es la eterna lucha por la justicia como suprema aspiración del derecho. Nunca se ha podido elegir un solo método como correcto repudiando a los demás, ya que ninguno tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial. De esto se desprende que el intérprete puede y debe utilizar todos los métodos a su alcance, debe examinar la letra de la ley, necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante; debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la calidad económica que se ha querido reglar y la finalidad perseguida. Pero sucede que a veces las palabras utilizadas no se ajustan, en el significado que se quiso darles, con el que se tiene en el uso común. Determinar en tales casos el sentido y alcance de las palabras que utilizó la ley, es quizá la parte más difícil en la tarea del intérprete. Claro está que lo afirmado no puede llevar a la errónea tesis de que para interpretar el derecho tributario debe recurrirse a los criterios de la ciencia de las finanzas. Al contrario, y como afirma Giannini, cualquiera que sea la corriente doctrinal en que se inspiren los principios rectores de la interpretación de leyes tributarias, y cualesquiera que sean los medios utilizados en los casos particulares para penetrar el pensamiento



puesto que con ese procedimiento las leyes cambiarían continuamente. Empero, Geny admite la evolución que pudieren tener expresiones tales como “orden publico”, que son de naturaleza variable y fugaz”²³.

El Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial establece: “Interpretación de la ley. Las normas se interpretarán conforme a su contexto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor con el pretexto de consulta su espíritu. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma, se podrán aclarar, atendiendo al orden siguiente: a) A la finalidad y al espíritu de la misma; b) A la historia fidedigna de su institución; c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho”.

En base a lo regulado en el Artículo anterior se puede manifestar que interpretar una ley es determinar que dispone, cuál es su espíritu, cuál fue en realidad la intención del legislador al emitirla, así como el pensamiento que tienen sobre ella los juristas y en que caso es aplicable, asimismo se deben de respetar los principios fundamentales consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, y aplicarla en una manera razonable, equitativa y justa.

²³ Godoy, **Ob. Cit**; Pág. 160.

4.2. Elementos de la interpretación de la ley

“Al interpretar una ley tributaria el intérprete debe utilizar todos los elementos a su alcance como los siguientes: a). Examinar el texto integro de la ley; b). analizar la intención del legislador y adecuar el pensamiento del legislador a la realidad nacional y del contribuyente; c). Coordinar la norma con todo el sistema jurídico no solo el tributario, principalmente con la Constitución Política de la República; d). Contemplar la calidad económica que se ha querido gravar y la finalidad perseguida por la ley; e). Utilizar toda la doctrina a su alcance, por ser base fundamental de la ley; f). Analizar los hechos concretos y relacionados con la doctrina y la ley; g). El estudio y análisis de la historia de la ley que se busca interpretar”²⁴.

4.3. Métodos de interpretación de la ley

4.3.1. Método literal

“Se limita este método a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance. Los términos legales son analizados mediante el estudio gramatical, etimológico, de sinonimia, etc. Los fines de este método consisten en asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica. Filosóficamente, significa aplicar rígidamente las ideas racionalistas: si el derecho se resume en la ley, conocer la ley es conocer el derecho. Por ello Montesquieu decía que los jueces eran sólo la boca que pronunciaba las palabras de la ley. Los especialistas de la materia tributaria coinciden en señalar que este método usado en forma exclusiva es insuficiente, y según Griziotti puede llevar a conclusiones

²⁴ Monterroso, **Ob. Cit**; Pág. 101.



erróneas, porque el legislador no es siempre un técnico en derecho tributario y, por tanto puede suceder que la terminología empleada no sea la adecuada a la realidad que se quiso legislar.

4.3.2. Método Lógico

Este sistema interpretativo quiere llegar a resolver el interrogante de qué quiso decir la ley. Quiere saber cuál es el espíritu de la norma o su ratio legis. Según Savigny, la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada en sí misma, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país. La Corte Suprema Nacional ha establecido, mediante reiterada jurisprudencia, que las normas tributarias deben ser entendidas computando la totalidad de los preceptos que las integran, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla conforme a una razonable interpretación. El intérprete, además debe actuar en concordancia con los principios constitucionales. Vale decir que según este método, la interpretación no se limita a las palabras de la ley ni al pensamiento del legislador. La interpretación lógica puede ser extensiva si se da a la norma un sentido más amplio del que surge de sus palabras. Se entiende en este caso que el legislador ha querido decir más de lo que dice la ley; puede ser también restrictiva cuando se da a la norma un sentido menos amplio del que fluye de sus propios términos, entendiéndose que el legislador dijo más de lo que en realidad quiso decir.

4.3.3. Método Histórico

Sus sostenedores dicen que la tarea del intérprete es desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quien la



dictó. Para ello se debe valer de todas las circunstancias que rodearon el momento de sanción de la ley (octio legis). Se utilizan, por ejemplo, como instrumento de interpretación el mensaje del poder ejecutivo que eleva la ley al congreso, la discusión en comisiones por parte del poder legislativo, los correspondientes debates parlamentarios, los artículos de la época aparecidos en la prensa, las opiniones doctrinales, etc. Este método identifica la voluntad de la ley con la voluntad del legislador. Sin embargo, este sistema es objeto de crítica en materia fiscal. Se dice que la fiscalidad se caracteriza por su movilidad, y no se puede interpretar las cláusulas impositivas según el pensamiento del legislador cuando la ciencia tributaria está en constante evolución.

4.3.4. Método Evolutivo

El problema que se plantea esta corriente es el de enfrentar una nueva necesidad de la vida social con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales económicas, políticas y éticas que determinan la nueva necesidad. Ante la nueva realidad, debe investigarse según los propugnadores de este método cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado. Este método surge como reacción contra los métodos tradicionales. Decía Saleilles que “la ley es base y fuente de todo sistema jurídico, pero debe adaptarse a las nuevas exigencias determinadas por la evolución social”. Partiendo de esta idea, Saleilles confiere a los textos vida propia e independiente de la voluntad del legislador, de la cual se desligan una vez promulgados. Autores como Recasens Siches, Gény Radbruch y otros propugnan este método y atacan el histórico, que “en el fondo no hace sino paralizar la vida”. La ley se desliga del legislador, y es el intérprete quien la revive dándole un sentido y alcance



que muchas veces no fue previsto por el mismo legislador. En materia tributaria, el principio de legalidad es una valla para este método. No se puede, por ejemplo, por vía de una interpretación evolutiva de la ley, modificar la integración del hecho imponible²⁵.

4.4. Interpretación según la realidad económica

- a. Origen: El enfoque económico en la interpretación de las leyes impositivas apareció por primera vez en Alemania en 1919 con el Ordenamiento Tributario del Reich. Bajo la inspiración de Enno Becker se incluyó la fórmula del Artículo cuatro del Ordenamiento: En la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias. El criterio de interpretación surge, entonces como la combinación de los tres factores citados: 1) El fin u objeto de la ley; 2) La significación económica de ella; 3) Los hechos tal como han sucedido realmente.

- b. Fundamento: La interpretación según la realidad económica se base en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica. El tributo, en efecto se funda en la capacidad contributiva, y ésta es una apreciación político social de la riqueza del contribuyente, para que el legislador pueda realizar esa apreciación debe tomar en cuenta la forma en que objetivamente esa riqueza se exterioriza y

²⁵. Villegas, Ob. Cit; pág. 168.

así se definan los hechos imponible. Sin embargo, la tarea de interpretación de normas jurídicas es siempre tarea jurídica.

- c. Funcionamiento: La interpretación según la realidad económica funciona cuando los hechos imponible se vinculan con actos jurídicos de carácter comercial o negocios jurídicos, existen circunstancias originadas en la voluntad creadora de los propios particulares. En derecho no está prohibido que las partes elijan, dentro de ciertos límites, el tratamiento jurídico a que quieren someter sus operaciones. Muchas veces existe la posibilidad de elegir diferentes operaciones jurídicas para alcanzar fines económicos sustancialmente idénticos. Por ejemplo, una realidad económica consiste en la explotación de un campo a porcentaje puede asumir la forma jurídica de un contrato rural o la de una sociedad. El derecho tributario se interesa de la operación económica que hacen las partes, sin reconocer eficacia creadora de efectos jurídicos tributarios a la voluntad individual si las partes han distorsionado la realidad de la operación mediante una forma jurídica inapropiada que se busca al solo efecto de defraudar al fisco. Mediante la aplicación de criterio, los jueces tienen entonces la herramienta necesaria para apartarse del formalismo conceptual en los casos de evasiones fraudulentas y prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas engañosas, aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o su simulación.



- d. Legislación: El Modelo de Código Tributario para América Latina dice en su Artículo 8: “Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas”. La interpretación que se basa en la realidad económica es aceptada legislativamente en casi todos los países y proporciona a los intérpretes un medio adecuado para la aplicación de las normas fiscales cuando se pretende esquivarlas mediante fraude.
- e. Límites de aplicación: Para los límites de aplicación debe tenerse en cuenta que como bien hace notar el Modelo de Código Tributario para América Latina, el procedimiento sólo tiene aplicación en aquellos tributos cuyo hecho imponible hay sido definido atendiendo a la realidad económica, pero no la tiene en los tributos cuyo hecho generador se definió atendiendo a la forma jurídica. Para que la utilización de la interpretación según la realidad

económica sea realmente de estricta justicia, debe aplicarse aunque salga perjudicado el propio fisco.

- f. **Jurisprudencia:** La jurisprudencia nacional ha utilizado esta modalidad interpretativa en casos en que los contribuyentes exteriorizaron dolosamente en propósito efectivo con apariencias formales distintas de las apropiadas. Por ejemplo, aquellos que encubren una donación bajo el aspecto de una compraventa, o disimulan un arrendamiento mediante un contrato de sociedad, o entregan utilidades de capital con la apariencia de retribución de servicios. En estos casos y otros similares, la jurisprudencia se apartó de las apariencias y determinó la obligación fiscal según la realidad ocultada, sin necesidad de demostrar la nulidad de los actos o accionar por vía de simulación.

4.5. Modalidades de interpretación

Existen dos modalidades con las cuales el intérprete puede encarar la interpretación de la ley. Estas modalidades vienen a ser preconceptos de favorecimientos al fisco o al particular, que guiarán la interpretación que se efectuará según los métodos precedentemente indicados. El preconcepto denominado *in dubio contra fiscum* sostiene que debe partirse de la base de que cualquier duda debe favorecer al contribuyente, por cuanto la ley tributaria es restrictiva del derecho de propiedad, y el preconcepto opuesto *in dubio pro fisco* sostiene que cualquier duda debe favorecer al Estado. Con este último criterio se pretende apuntalar los intereses del fisco, pero sus

abusos o excesos llevan al fiscalismo exagerado. Guiliani Fonrouge sostiene que no se debe actuar con preconceptos a favor o en contra del individuo o del Estado.

4.6. Analogía

Utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante. Debe aclararse en primer lugar, que la analogía tiende a suplir la laguna legislativa, y que si bien tiene una raíz lógica, no puede confundirse con el método lógico. En éste siempre existe una norma referida a un caso concreto, mientras que en la analogía no existe tal norma y se pretende suplir la laguna con disposiciones que rijan situaciones semejantes. Por ello se ha dicho, que la analogía no es una forma de interpretar la ley, sino de integrarla. La mayoría de la doctrina, sin embargo, acepta la analogía con ciertas restricciones, la principal de la cuales es. Lógicamente, que mediante la analogía no es posible crear tributos. Giannini dice que no se pueden ser objeto de interpretación analógica las normas que determinan los hechos impositivos, pero no se opone a la analogía en otros supuestos.

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece en su Artículo 6: “La Analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”. Esta norma es incompleta, ya que se omite prohibir la analogía en todo lo relativo al ilícito tributario, prohibición que se estima necesaria. Se coincide en que la analogía no es aplicable en el derecho tributario material o sustantivo en cuanto a los elementos estructurales del tributo, así como en lo referente a exenciones. Tampoco es admisible en derecho penal tributario, dado que



mediante analogía no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo. Fuera de estas limitaciones, no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de derecho tributario formal y derecho tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas”²⁶.

²⁶ **ibid**, Pág. 167.



CAPÍTULO V

5. Relación jurídico tributaria

5.1. Definición de la relación jurídico tributaria

Es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones llamado hecho generador que no necesariamente debe surgir de un acto de comercio, también puede generarse de un servicio y otros. En el amplio mundo de los tributos podemos manifestar que se reconoce a la relación jurídico tributaria como uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo esencialmente una obligación de dar, lo cual coloca al contribuyente como un deudor tributario.

Para el doctrinario Héctor Villegas Lara dice que: "Es el vinculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como Sujeto Activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un Sujeto Pasivo que está obligado a la prestación". Carlos Giuliani Fonrouge dice: "El vinculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley". En base a las dos definiciones anteriores puedo considerar que ambas aciertan con lo que es una relación jurídico tributaria, pero ambas no incluyen todos los elementos de la relación, por lo que más adelante se explicaran.

5.2. Concepto legal

El concepto legal lo encontramos en el Artículo 14 del Código Tributario, el cual establece: “Concepto de la Obligación Tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al Derecho público y es exigible coactivamente”.

Por lo anteriormente expuesto se puede decir que la relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones, por lo que pertenece al derecho público y es exigible obligadamente.

En la relación jurídico tributaria, puede darse lo siguiente:

- Dar: Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la Hacienda Pública para pagar la deuda fiscal propia o ajena, por ejemplo pagar el Impuesto al Valor Agregado, después de haberse llevado a cabo el hecho generador del mismo como se establece en el Artículo tres de la

misma ley al normar que el impuesto es generado por: 1. La venta o permuta de bienes muebles o 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, y otros.

- Hacer: Se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes tributarias, por ejemplo, presentar las declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades administrativas tributarias con los requisitos que señalen las leyes.
- No Hacer: El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación tributaria, como lo es no llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo, extender facturas sin los requisitos que señalen las leyes.
- Tolerar: Implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular, se diferencia de la de no hacer debido a que en ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad.

5.3. Naturaleza de la relación jurídico tributaria

La relación jurídica tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en actos del derecho privado o no, constituye una institución autónoma, y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado de exigir el pago de los tributos y acaecimiento del hecho generador, su naturaleza por lo tanto es de una institución del derecho público, autonomía por su misma naturaleza u no sujeta al cumplimiento de las relaciones del derecho privado de las que no exige su ejecución, y las que solamente en su origen están íntimamente vinculadas, su desarrollo y posterior cumplimiento depende de su misma naturaleza, porque una



relación de derecho privado como la compra a plazos de una casa, está sujeta a que se concrete el pago de la misma, pero a la Superintendencia de Administración Tributaria no le incumbe si se termina de pagar o no, le interesa el cobro del pago del impuesto que generó la transacción, aunque en el tiempo esta no se perfeccione, o la misma rescinda.

5.4. Características de la relación jurídico tributaria

- a. Vínculo Personalísimo: Esta característica se da entre el Estado y los contribuyentes, cada uno en particular atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la ley y que ha efectuado cada una de las personas en el momento y lugar en que este se lleve a cabo, se considera personalísimo ya que este vínculo no se puede trasladar a un tercero, ya que su cumplimiento debe ser exclusivamente del sujeto pasivo, esta característica se relaciona con el Artículo 23 del Código Tributario.
- b. Obligatoriedad Pecuniaria: En Guatemala, esta característica consiste en la obligación de dar sumas de dinero por lo que es una obligación eminentemente pecuniaria para su cumplimiento, por lo que se relaciona con el Artículo 35 del Código Tributario.
- c. Legalidad: Como se ha argumentado anteriormente la única fuente es la ley, debido al Principio de Legalidad, este principio es garantía de la legitimidad de la relación jurídico tributaria basado en la máxima nullum tributum sine lege que significa es nulo el tributo sin una ley, esta característica tiene relación con el Artículo tres del Código Tributario.



- d. **Tipicidad Expresa:** Esta característica nace al producirse la situación de hecho prevista en la ley, identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible, una particularidad de la tipicidad expresa es su íntima relación con el principio de legalidad, porque debe encontrarse plenamente descrito en la ley, el acto común desarrollado en una persona como hecho generador, para que surja la obligación de pagar impuestos, así como todos los elementos de la obligación tributaria, el Artículo relacionado a esta característica es el tres de la Ley de Timbres y Papel Sellado Especial Para Protocolos.
- e. **Autonomía Relacional:** Tiene características de autonomía no solamente con respecto a situaciones de derecho privado si no también respecto a situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario ya que persiste autónomamente del negocio jurídico que le dio vida aunque dicho negocio jurídico sea rescindido o anulado en el futuro, esta característica se relaciona con el Artículo 16 del Código Tributario.

5.5. Elementos de la relación jurídico tributaria

a) Elemento personal

1. **Sujeto Activo:** En la relación jurídico tributaria en sujeto activo es el Estado, ya que éste actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que lo integran, como el Organismo Legislativo que emite las leyes tributarias; el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo; y el Organismo Judicial encargado de dar cumplimiento

a lo establecido en la legislación en materia judicial. El sujeto activo se encuentra regulado en el Artículo 17 del Código Tributario.

2. Sujeto Pasivo: En esta relación el sujeto pasivo es el contribuyente, deudor tributario o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria en cumplimiento a lo establecido por la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual norma que como un deber de guatemaltecos es contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Existen diversas posturas sobre quien es el sujeto pasivo, pero la más acertada es la que contiene el Código Tributario, el cual divide al sujeto pasivo en:

- a. Contribuyentes: Estos son sujetos pasivos por deuda propia, ya que son quienes han realizado el Hecho Generador del Tributo y que pueden ser: 1) Deudores: Son los representantes directos del pago de la obligación tributaria, realizan el pago de la misma por ser los propietarios de la manifestación de la riqueza que grava el impuesto como por ejemplo, el Impuesto Sobre la Renta, El Impuesto Único Sobre Inmuebles y el Impuesto del Timbre y Papel Sellado Especial para Protocolos. 2) Agentes de Retención: Son los responsables de retener al sujeto pasivo el impuesto al realizar el pago del mismo, por ejemplo, los patronos cuando retienen a sueldo o salario que les hacen mensualmente, en este caso al pago del total del sueldo les retienen el impuesto, o en las facturas especiales cuando el comprador del bien al momento de hacer el pago retiene del vendedor el impuesto. 3) Agentes de Recepción: Son los responsables de percibir del que les realiza el pago del impuesto, ejemplo, todos los agentes de percepción del Impuesto al Valor Agregado desde el momento que calculan el precio del



servicio o del bien tienen que adicionar al mismo el impuesto, como un valor agregado a la cantidad que en realidad van a recibir, por lo que al igual que los agentes de retención el impuesto no lo pagan los agentes sino que son auxiliares de la Administración Tributaria que sirven como vínculo entre el Estado y las personas que en realidad pagan el impuesto.

- b. Responsables: Estos son los sujetos pasivos por deuda ajena, y pueden ser: 1) Obligado por Deuda Ajena: Son los que sin tener el carácter de contribuyente, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. 2) Responsables por Representación: Son representantes, según la ley sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan.

b) Hecho generador o hecho imponible

El hecho imponible es la hipótesis legal condicionante tributaria, esto quiere decir que el hecho hipotético descrito en la ley tributaria, con una descripción que permite conocer con certeza, cuales hechos o situaciones en el momento de realizarse dan surgimiento a la obligación jurídico tributaria.

Definición: Es el Hecho que efectivamente se ha realizado en el territorio, en un determinado momento y que se adecua perfectamente a la hipótesis legal establecida en la ley, dando nacimiento a la obligación tributaria. La fuente real de la obligación tributaria es la ley, aunque decreta el nacimiento del vínculo obligacional tributario y lo

vincule un hecho en muchos casos común. Cuando un hecho imponible sea un acto o negocio jurídico, la voluntad que lo anima es irrelevante para el nacimiento de la obligación tributaria. El hecho generador puede ser un negocio jurídico, pero los efectos tributarios nunca son efecto de la voluntad de las partes, sino de la ley exclusivamente.

Elementos del hecho imponible

- a. El objetivo: Es el hecho, la cosa e incluso la simple cualidad de la persona que lleva a cabo el hecho, que constituye el presupuesto objetivo del impuesto. Según Giannini es: “Que la cosa nunca constituye el elemento objetivo; siempre debe ser un hecho, que puede ofrecer diversas formas. es una situación de hecho, que puede constituir un estado de cosas, acontecimiento puramente material o económico, o bien una relación jurídica”.
- b. El subjetivo: Es la relación preestablecida en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo, para que pueda surgir el crédito impositivo, por ejemplo, el Artículo tres de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Definición Legal: Esta se encuentra regulada en el Artículo 31 del Código Tributario el cual establece: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Siendo el hecho generador una de las bases de la recaudación, como así lo regula la Constitución Política de República de Guatemala, también debe encontrarse debidamente tipificado en una ley ordinaria tanto general como específica para su



correcta aplicación, ya que contiene la descripción del hecho que dará nacimiento a la obligación material de pagar el tributo.

- c. Objeto impositivo: Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que llevan implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero, por del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, para satisfacer sus necesidades financieras y políticas todas las leyes tributarias tienen debidamente identificado ese elemento, por ejemplo el Artículo uno de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Artículo tres de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- d. Tipo impositivo: Este es conocido también como elemento cuantificante, y en sí es la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en la ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo, asimismo se conoce como tasa impositiva.
- e. Base impositiva: Conocida también como base imponible, puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, en todo caso debe de existir relación entre la capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base imponible. Esta base sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria.
- f. Elemento temporal: Se constituye en el momento en que se configura de acuerdo a lo establecido por el legislador, la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible. Es necesario que el legislador conceptúe en la ley



en cuanto al elemento temporal en que momento se cumple el hecho generador, y en momento se cumple el pago, estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuando a la realización del hecho generador y el otro en cuando al periodo de cumplimiento de la obligación tributaria. Asimismo se cumple el elemento temporal cuando el contribuyente realiza el pago en el tiempo determinado por la ley, que puede ser en el momento de realizarse el hecho generador como lo establece la Ley del Timbre y Papel Sellado Especial para Protocolos que regula que el impuesto se paga en el momento de emitir el documento afecto al mismo impuesto, o puede llevarse a cabo por semana, por mes, por trimestre o por año, por ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

g. Exenciones

Existen hechos y situaciones que realizados o producidos por una persona, en un lugar y tiempo determinado hacen aplicable la consecuencia jurídica, consistente en la obligación de hacer efectivo el pago del tributo, pero existen otros hechos y situaciones, descritas en la misma ley, o en otras normas del mismo ordenamiento tributario, que tienen el efecto de neutralizar o anular la consecuencia jurídica, derivada de la configuración del hecho imponible, lo que es lo mismo el mandato de pagar el tributo. Los hechos o situaciones que debilitan la eficacia generadora de tributos, son la excepción a la generalidad del tributo, provienen del acaecimiento del hecho imponible, pero que aunque haya acaecido no se realiza el pago. Estos instrumentos utilizados para que determinados sujetos o actos después de realizados no paguen los impuestos, se denominan exenciones.



- Exenciones tributarias: Estas consisten en que el pago del tributo realizado por un hecho generador identificado en la ley, para algunas personas quede total o parcialmente desautorizado. Las exenciones pueden ser: a) Exenciones Subjetivas: Son aquellas, en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal del tributo, por lo que lo identifica plenamente, y se considera un beneficio para el sujeto en particular, por ejemplo, el Artículo ocho y numeral dos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: “Las universidades autorizadas para funcionar en el país”. b) Exenciones Objetivas: Son aquellas en la que la circunstancia neutralizante, se encuentra directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la persona destinataria legal del tributo o sea el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria, estas no consideran al sujeto en particular, pero si a los bienes que son propiedad de un sujeto no determinado, por ejemplo, el Artículo siete, numeral uno e inciso a, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



CAPÍTULO VI

6. Análisis y eficacia de los efectos y consecuencias jurídicas de las infracciones y sanciones para los contribuyentes contenidas en el Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando

6.1. Efectos tributarios

“Efecto: Hecho que, como consecuente se deriva de otro que es su antecedente. Aplicada al Derecho, varía notablemente el sentido de la palabra efecto; así, Hans Kelsen considera efectos de los actos jurídicos las consecuencias que, según la norma, deben producir. Por ejemplo: dado el delito, debe ser la sanción; dado el contrato debe convenirse la obligación. Pero distingue claramente el campo de la causalidad (campo del ser, de la naturaleza, de lo que de hecho sucede), del campo de la imputación (campo del debe ser, de las prescripciones normativas), en el primero, dada la causa se produce indefectiblemente el efecto: en el segundo, dada la causa, la norma dispone que debe darse el efecto, lo cual no nos indica que de hecho así suceda, sino que así está dispuesto”²⁷.

Efectos Tributarios: Son consecuencias que el orden jurídico atribuye, en materia tributaria, a ciertos hechos o actos y que se concretan en la producción de obligaciones o deberes para quienes están sometidos a ese orden. Asimismo estos efectos se

²⁷ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Pág. 273.



producen debido a la falta de cumplimiento de los deberes formales establecidos conforme la ley.

6.2. Cómo surgen los efectos tributarios

Obligaciones tributarias de los contribuyentes: Es el vínculo jurídico establecido por la ley, en virtud del cual el sujeto pasivo ha de pagar una cantidad o cuota al sujeto activo, que es titular de la potestad tributaria, como consecuencia de producirse el supuesto de hecho previsto en la propia ley, ya que la relación tributaria es eminentemente jurídica, porque todas las obligaciones y derechos que en ella nacen están basados en ley, debido al principio de Nullun Tributum Sine Lege, que significa No Hay Tributo Sin Ley. En base a lo anterior se puede decir que los efectos tributarios se dan o surgen cuando toda persona haga lo que una norma tributaria prohíbe o deje de hacer lo que ley tributaria le obliga.

El Artículo 69 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual fue Reformado por el Decreto 4-2012 establece: “Concepto: Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”.

En base a lo regulado anteriormente, el incumplimiento tributario implica no acatar las disposiciones que impone la ley en materia fiscal impositiva, lo cual incluye no solo lo relativo a los deberes formales, sino que también el pago tributos establecidos por la legislación; para que el Estado pueda contar con los recursos que necesita para solventar la inversión y el gasto público, debe preocuparse por la recaudación y



fiscalización de los mismos. Se considera que una de las principales causas que provoca el incumplimiento de los deberes formales que tienen los contribuyentes se debe a los cambios constantes en las leyes y reglamentos.

6.3. Consecuencias jurídicas

La consecuencia jurídica es el acto resultante de aquellas situaciones jurídicas reconocidas por las normas, las cuales sobrevienen en virtud de la realización de los distintos supuestos contemplados en ella. Así una consecuencia jurídica es el resultado de la norma; el hecho que la norma contemple.

El Artículo 35 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario establece: “Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1. Pago. 2. Compensación. 3. Confusión. 4. Condonación o remisión. 5. Prescripción”.

1. Pago: Es uno de los modos de extinguir las obligaciones que consiste en el cumplimiento efectivo de la prestación debida, sea esta de dar, hacer o no hacer. No solo se refiere a la entrega de una cantidad de dinero o de una cosa. Pago es el cumplimiento del contenido del objeto de una prestación.

El Artículo 36 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual fue Reformado por el Decreto 4-2012 establece: “Efecto del pago y



medios de garantizarlo. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere. La Administración Tributaria puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos, por medio de cualquiera de las garantías siguientes: 1. Depósito en efectivo; 2. Fianza o seguro de caución; 3. Cualquier otro medio establecido en las leyes. Los medios de garantía anteriormente descritos, se constituirán a favor de la Administración Tributaria”.

Una de las formas de extinguir las obligaciones es el pago, si el contribuyente realiza los pagos en el tiempo y modo establecido por la Administración Tributaria, no habría ningún problema porque estaría cumpliendo con sus obligaciones, por lo cual no le generaría ninguna consecuencia jurídica.

2. Compensación: Es un modo de pagar dinero entre dos o más personas que tienen deudas. Requisitos: a. Que las dos personas estén obligadas recíprocamente con carácter principal; b. Que las dos obligaciones consistan en entregar dinero o cosas fungibles de la misma especie y calidad; c. Que las dos obligaciones sean líquidas; d. Opera por el ministerio de la ley y aun sin consentimiento de los deudores. Efecto: extinción de los créditos.

El Artículo 43 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece: “Compensación. Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y

aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria”.

3. Confusión: Situación jurídica que se da cuando se encuentran en una sola persona la situación de obligado y de deudor.

El Artículo 45 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece: “Confusión. Concepto. La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación. Como lo regula el Artículo anterior en caso que se de una confusión entre el deudor y el acreedor se extingue la obligación tributaria, por lo cual se termina la obligación del contribuyente”.

4. Condonación o remisión: La condonación o remisión, en derecho, es el acto jurídico mediante el cual una persona que es acreedora de otra decide renunciar a su derecho liberando del pago al deudor.

El Artículo 46 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario establece: “Condonación. La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el



artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, si perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 de este código”.

5. Prescripción: Es un instituto jurídico por el cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, permitiendo la extinción de los derechos o la adquisición de las cosas ajenas. En el Derecho anglosajón se le conoce como statute of limitations. En derecho tributario, el derecho de la administración a determinar la deuda tributaria mediante la práctica de la liquidación es un derecho temporalmente limitado. La Prescripción extintiva o liberatoria priva al Estado de la posibilidad de exigir el pago de los tributos adeudados. La misma prescripción puede privar al ciudadano de exigir el pago de cantidades indebidamente al Estado por error.

El Artículo 47 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario el cual fue Reformado por del Decreto 4-2012 establece: “Prescripción. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, interés, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición

previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso (...)."

En caso de no llevarse a cabo todo lo anterior surgen las consecuencias jurídicas que se comentaran a continuación que consisten en los Deberes Formales de los Contribuyentes; definiciones:

- “El Programa de Educación Fiscal, realizado por el Gobierno de la República de Guatemala, los define como: “Aquellos actos que como su nombre lo indica, son de pura forma o de trámite, diferentes al pago y que facilitan la tarea de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria, son de carácter obligatorio por lo que su incumplimiento es susceptible de ser sancionado con las multas contempladas en el artículo 94 del Código Tributario”.
- El Diccionario Jurídico Espasa los define como: “Obligaciones de hacer y no de dar como lo es la obligación sustantiva del pago del impuesto. Son deberes exigibles con motivo de la exacción de los tributos, tanto al propio sujeto como a otras personas”.
- Dentro de los deberes del sujeto pasivo se tiene el pago de la deuda, formular las declaraciones exigibles, ampliarlas, los de contabilidad y registro de documentos, facilitar las inspecciones, proporcionar los datos necesarios, etc.

- Dentro de los deberes de otras personas se tiene tanto el deber general de colaboración proporcionando datos o antecedentes, como los específicos de agentes de retención, expedidores de facturas, etc”²⁸.

6.4. Infracciones

Las infracciones corresponden al ámbito Administrativo Tributario y deben ser creadas por el Congreso de la República según lo estipulado en el artículo 239 inciso f, de la Constitución Política de la República de Guatemala, Rodríguez Lobato dice que la infracción “Es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley”. Giulliani dice: “Que la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible”.

El Artículo 69 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual fue Reformado por el Decreto 4-2012 establece: “Concepto: Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”.

Con relación a lo anterior se dice que las infracciones son las violaciones a las normas tributarias, ya que estas consisten en el no pago de los tributos o en el incumplimiento de las obligaciones tributarias tanto de tipo material como formal. En si cuando se deja de cumplir con lo establecido en la ley surge una infracción, y esta trae como consecuencia una sanción previamente establecida por la ley.

²⁸ Alvarado Méndez, Mónica Georgina, **Causas del incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes en la capital de Guatemala**, Pág. 17.

6.4.1. Clasificación de las infracciones

- a. Infracciones sustanciales o materiales: Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley, estas infracciones consisten en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria.
- b. Infracciones Formales: Son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales, los cuales tienen relación con las obligaciones formales²⁹.

El Artículo 71 del Código Tributario establece: “Infracciones Tributarias. Son infracciones tributarias las siguientes: 1. Pago extemporáneo de las retenciones. 2. La mora. 3. La omisión del pago de los tributos. 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5. El incumplimiento de las obligaciones formales. 6. “las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas”.

El artículo antes mencionado norma tanto las infracciones materiales como las formales, al mismo tiempo se refiere a otra norma indemnizatoria como lo es la mora, cuya esencia esta relacionada con el tiempo que el contribuyente a dejado de pagar el tributo. En el Decreto 4-2012 se encuentran reguladas algunas de las infracciones en las cuales incurre el contribuyente al momento de no cumplir con lo establecido en las leyes, de lo cual se hace referencia a continuación.

²⁹ Monterroso Velásquez, **Ob. Cit**; Pág. 206.



El Artículo 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario el cual fue Reformado por el Decreto 4-2012 establece: “Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias. Son infracciones a los deberes formales, las siguientes:

1. Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contado a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q.1,500.00)

2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q. 1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá de la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que hay reportado ingresos.



3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda.

SANCIÓN: Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedara exonerado de la sanción.

4. No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.

5. Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q. 5,000.00) cada vez que se fiscalice y establezca la infracción.

6. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda.



SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q. 5,000.00) cada vez que incurra la infracción.

7. No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

SANCIÓN: Multa de equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.

8. Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica.

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q. 100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada periodo mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica.

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1,000.00).

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa



correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este Código.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere.

11. Que el comprador no realice el traspaso en el registro legal correspondiente, dentro del plazo que establece la ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiera.

SANCIÓN: Multa equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto que corresponda conforme a la tarifa que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

12. No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de la vehículos inscritos en el registro correspondiente.

SANCIÓN: Multa de quinientos Quetzales (Q. 500.00).

13. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.

SANCIÓN: Una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.



14. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).

15. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) .

16. No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que ha sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares.

17. Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual que se establezca infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento



(1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

18. El Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada que conforma a la ley corresponda.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada constancia de retención no entregada en tiempo.

19. La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria, salvo el caso de testamentos.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).

El Organismo Ejecutivo, a propuesta de la Administración Tributaria, formulará por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, la actualización del valor de las sanciones y propondrá al Congreso de la República las reformas pertinentes cada cinco años”.

Para enfrentar el posible incumplimiento de las obligaciones tributarias en que incurra un contribuyente o responsable, se requiere realizar distintas tareas en el área de Fiscalización. Como parte de una tarea fiscalizadora, está la de participar en labores preventivas o de presencia fiscal que permitan asegurar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, tanto las principales que son la declaración y el pago de los impuestos, como accesorias que implican deberes formales para los contribuyentes.

6.5. Sanciones

“Las sanciones están ligadas a las infracciones, ya que estas se dan debido al incumplimiento de las normas tributarias, y corresponde al Congreso de la República la



creación de las mismas según lo estipulado en el artículo 239 inciso f, de la Constitución Política de la República de Guatemala. Luis Recaséns Siches define a la sanción como: “La existencia del deber jurídico se determina por virtud de que la violación de la conducta en aquel señalada constituye el presupuesto de una sanción jurídica, esto es el supuesto de una de las formas de la coercitividad inexorable”. En si la sanción es la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado a cumplirlo, la implementación de una sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto previamente establecido, que consiste en la inobservancia de un deber determinado por una norma a cargo del sujeto sancionado, el que puede ser tipo material como lo es no pagar impuestos o formal como no prestar declaraciones.

6.5.1. Clasificación de las sanciones

- a. Sanciones coactivas: En materia tributaria las sanciones siempre son coactivas, pues se persigue el cumplimiento de la obligación tributaria y al mismo tiempo es de orden pecuniario, por la coacción que debe ejercer el Estado sobre los contribuyentes, dada la esencia del tributo que constituye la redistribución de la riqueza por medio de los servicios públicos, los cuales no se pueden realizar sin los recursos provenientes de los contribuyentes.
- b. Sanciones no coactivas: En estas se sustituye la prestación por el cumplimiento de otra obligación, que no siempre significa el pago de la multa en la que incurre, en el campo tributario no existen sanciones no coactivas, por la misma naturaleza de la obligación que se ha dejado de cumplir.

- c. Sanciones pecuniarias: Son las que a través de una retribución económica, el sancionado responde por el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y los deberes formales, y por consiguiente el daño causado al Estado. En Derecho Tributario la mayoría de las sanciones son pecuniarias ya que el Estado por medio del cobro de este tipo de sanciones no solamente castiga al contribuyente infractor, sino que recibe una indemnización por los ingresos dejados de percibir.
- d. Sanciones no pecuniarias: Son aquellas que se aplican como consecuencia de haber infringido la ley tributaria, y no hay una retribución económica como por ejemplo el cierre de negocios normado en los Artículos 85 y 86 del Código Tributario, que a pesar de que no significan un pago por parte del sancionado lleva aparejada una pérdida para el contribuyente al no poder abrir el negocio”³⁰.

El Artículo 84 del Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece: “Concepto. El Organismo Ejecutivo, mediante acuerdo gubernativo, podrá establecer sanciones administrativas, cuando considere que se están infringiendo las leyes relativas a las actividades de comercio, de industria, de agricultura o de servicios. Independientemente de requerir a los tribunales competentes las acciones penales y/o las sanciones de suspensión de la apertura de los negocios que incurran en infracciones al Código Tributario, en omisión, evasión o defraudación de tributos y contribuciones, o incumplan en el pago de los mismos”.

³⁰ **Ibid**, Pág.215.



El Estado como sujeto activo en la administración tributaria puede crear, derogar y reformar leyes, para la recaudación de tributos, sin embargo éste utiliza la coacción para que se cumpla con la sanción establecida y con ésta hacer efectivo el pago de los tributos, la coacción se utiliza para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones y así pueda seguir realizando las actividades.

El Artículo 85 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en cual fue Reformado por el Decreto 4-2012 establece: “Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes: 1. No emitir o entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas. 2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria. 3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas y otros documentos. 4. No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas”.

Los contribuyentes al momento de no efectuar el pago que les corresponde, incurren en infracción y ésta lleva aparejada una sanción la cual en algunos casos puede ser pecuniaria, no pecuniaria o ambas a la misma vez, por lo que el contribuyente para



poder llevar a cabo sus actividades comerciales, agrícolas, industriales o de servicios debe de estar solvente ante la Administración Tributaria, ya que ésta hace constar que no se tiene ningún adeudo tributario.

El Artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario el cual fue Reformado por el Decreto 4-2012 establece: “Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de infracciones tipificadas en el Artículo 85 de este Código. Cuando el infractor sea el propietario de varias empresas, establecimientos o negocios pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción. **SANCIÓN:** El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicara, conforme a lo dispuesto en este Artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado. Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el Artículo 85 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Intendencia de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las



partes y recibir las pruebas pertinentes al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda.

En el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante el juez penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable, y serán responsables por la omisión. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el juez que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda **“CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA”**, los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación **“POR ORDEN JUDICIAL”**. Si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento, se duplicará la sanción, sin perjuicio que la Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones



mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción. Contra lo resuelto por el juez competente, procederá el recurso de apelación. El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de las obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes de conformidad con lo establecido en el Artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el Artículo 74 del Código Tributario. A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor de diez mil Quetzales (Q.10,000.00). En caso de que el contribuyente se encuentre inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00)”.

La Superintendencia de Administración Tributaria u otra entidad del Estado que este facultada para la administración, recaudación, control y fiscalización de los tributos, esta obligada a verificar que se de, el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, pero en particular con las que tienen relación con el gasto social en salud, educación, seguridad civil, vivienda e infraestructura y así como para una modernización del mismo. Para que el Estado pueda realizar sus obligaciones es necesario que como contribuyentes guatemaltecos cumplan con el pago de sus tributos



en la forma y tiempo establecido, ya que como se analizó con anterioridad en caso de no hacerlo se incurre en una infracción y esta misma una sanción que se encuentra previamente establecida en ley la cual puede ser una multa, el cierre temporal de su empresa, establecimiento o negocio, o ambas al mismo tiempo. Todo lo anterior produce efectos tributarios ya que estos con las consecuencias por no acatar a ciertos hechos o actos regulados en el orden jurídico; los efectos producen consecuencias jurídicas las cuales afectan al contribuyente ya que éste no puede seguir realizando sus actividades y para continuarlas debe de cumplir con la sanción establecida, la Administración Tributaria en ningún caso puede sancionar dos veces la misma infracción y por medio de la solvencia fiscal se hace constar que el contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y ha pagado sus adeudos líquidos y exigible por el Estado.

6.6. Sujetos que intervienen en los efectos tributarios

6.6.1. Sujeto activo

Es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que lo integran, como el Organismo Legislativo que emite las leyes tributarias; el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo; y el Organismo Judicial encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial. Este sujeto se encuentra regulado en el Artículo 17 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.

6.6.2. Sujeto pasivo

Esta representado por el contribuyente, deudor tributario o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria en cumplimiento del Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula el deber de los guatemaltecos a contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. El Artículo 18 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario regula a los sujetos pasivos, y los divide en: a). Contribuyentes: Que son sujetos pasivos por deuda propia, ya que son quienes han realizado el Hecho Generador del Tributo, y pueden ser: 1). Deudores: Son los responsables directos del pago de las obligación tributaria, realizan el pago de la misma por ser los propietarios de la manifestación de la riqueza que grava el impuesto por ejemplo los contribuyentes de los impuestos directos como el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto Único Sobre Inmuebles y el Impuesto de Timbre y Papel Sellado Especial Para Protocolos, regulados en el Artículo 21 del Código Tributario; 2). Agentes de Retención: Son los responsables de retener al sujeto pasivo el impuesto al realizar el pago del mismo, por ejemplo los patronos cuando retienen a los asalariados el Impuesto Sobre la Renta del pago del sueldo o salario que les hacen mensualmente, en este caso al pago del total del sueldo les retienen el impuesto o en la facturas especiales cuando el comprador del bien al momento de hacer el pago retiene del vendedor el impuesto; 3). Agentes de Percepción: Son los responsables de percibir del que les realiza el pago del impuesto, por ejemplo todos los Agentes de Percepción del Impuesto al Valor Agregado desde el momento que calculan el precio del servicio o del bien tienen que adicionar al mismo el impuesto, como un valor agregado a la cantidad que en realidad van a recibir, ambos agentes se



encuentran regulados en el Artículo 28 del Código Tributario. b). Responsables: Son sujetos pasivos por deuda ajena, regulados en el Artículo 25 del Código Tributario. Y se clasifican en: 1) Obligado por deuda ajena: Los que sin tener el carácter de contribuyente, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste; 2). Responsables por Representación: Son representantes, según la ley sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivada de los bienes que administran o dispongan, regulado en el Artículo 26 del Código Tributario.

6.6. Investigación de campo

Se realizó una investigación de campo en el municipio de Santa Cruz del Quiché, departamento El Quiché y en la zona uno de la ciudad de Guatemala, para comprobar la eficacia de las infracciones y sanciones para el contribuyente contenidas en el Código Tributario, las cuales fueron reformadas por el Decreto 4-2012, en la que se logró comprobar que éstas producen efectos y consecuencias jurídicas al contribuyente debido a que si éstos no realizan sus pagos de tributos en el tiempo determinado incurren en infracción y sanción, ambas produciendo efectos y consecuencias jurídicas debido a que el contribuyente no puede seguir con sus actividades de comercio, industria, agricultura o servicios porque la Administración Tributaria no se los permite, en la investigación realizada las personas manifestaron que han tenido bloqueo de Número de Identificación Tributaria –NIT- lo cual no les permite realizar ningún trámite en la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, cierre temporal que les perjudica económica y socialmente, por lo que realizan los pagos a los cuales están sujetos porque temen llegar a un proceso jurídico y pagar con prisión. Asimismo



respondieron que unos conocen y otros ignoran tal reforma pero si tienen el conocimiento de las infracciones y sanciones a las cuales pueden estar sujetos por hacer caso omiso a sus obligaciones. Se realizó una entrevista con diez preguntas de las cuales el resultado se podrá apreciar en los anexos al final.





CONCLUSIONES

1. El derecho tributario en Guatemala ha cambiado debido a las diversas reformas que ha tenido, éstas con la intención de mejorar la recaudación tributaria y transformación social; sin embargo varios ciudadanos ignoran tales reformas motivo por el cual ellos incurren en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.
2. El Estado como sujeto activo en la administración tributaria es el ente encargado de crear, derogar y reformar leyes, para la recaudación de tributos, sin embargo éste utiliza la coacción para que se cumpla con la sanción establecida y con ésta hacer efectivo el pago de los tributos, la coacción se utiliza para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones y siga realizando las actividades.
3. El contribuyente conoce de las consecuencias al hacer caso omiso a sus obligaciones, por lo que trata de estar solvente ante la Administración Tributaria, así evitar una infracción y sanción la cual perjudicaría sus ingresos en las actividades de comercio, industria, agrícola o servicios.



RECOMENDACIONES

1. El Estado debe de dar a conocer por todos los medios necesarios las reformas realizadas a las leyes y reglamentos para que todo ciudadano tenga conocimiento y así evitar cualquier acción u omisión que implique violación en materia tributaria.
2. El Estado para enfrentar el incumplimiento de las obligaciones tributarias en que incurre el contribuyente o responsable, debe de realizar distintas tareas para dar a conocer toda reforma y así evitar la coacción en contra del contribuyente.
3. El contribuyente debe de cumplir con el pago de sus tributos en la fecha determinada, y así evitar las infracciones y sanciones previstas por la Administración Tributaria ya que de lo contrario produciría efectos y éstos consecuencias jurídicas las cuales perjudicarían su negocio, comercio o industria, dejando así de percibir sus ingresos para el bienestar de si mismo.

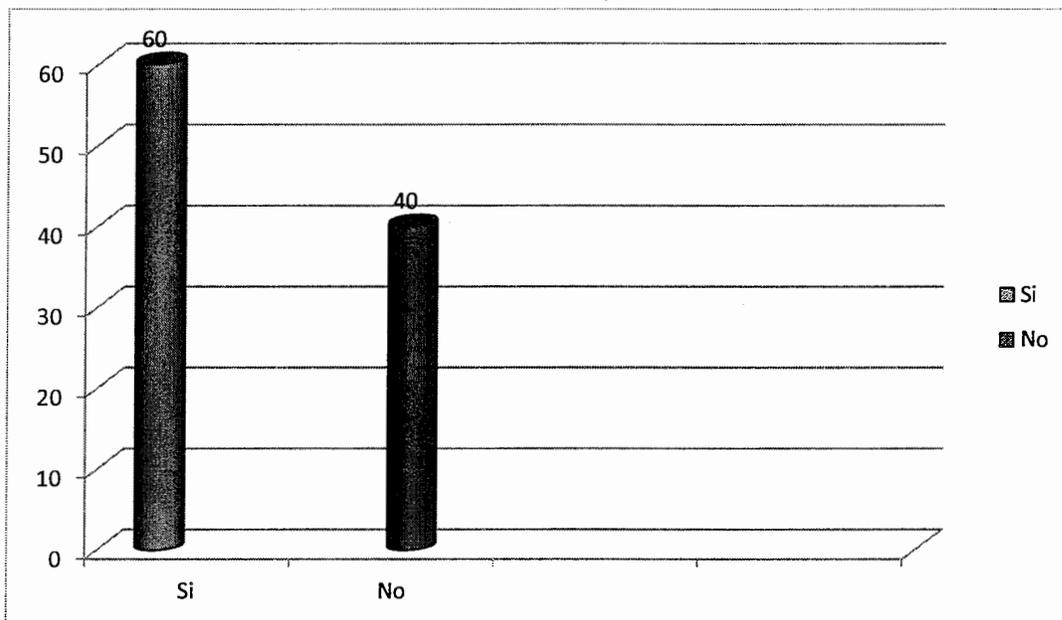




ANEXOS

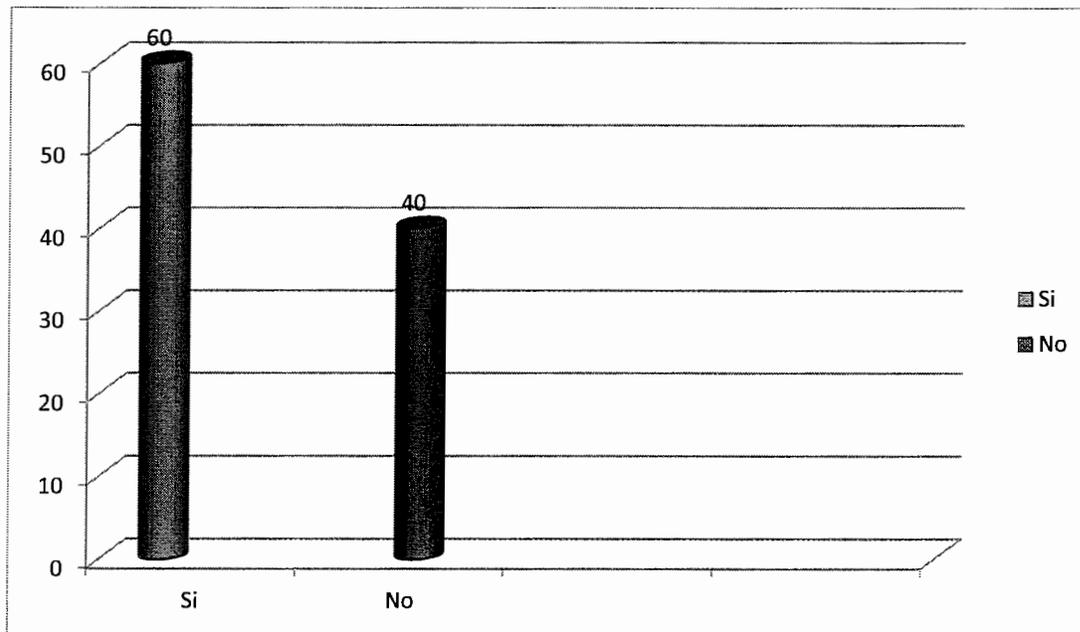


1. Conoce usted el Decreto 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando:



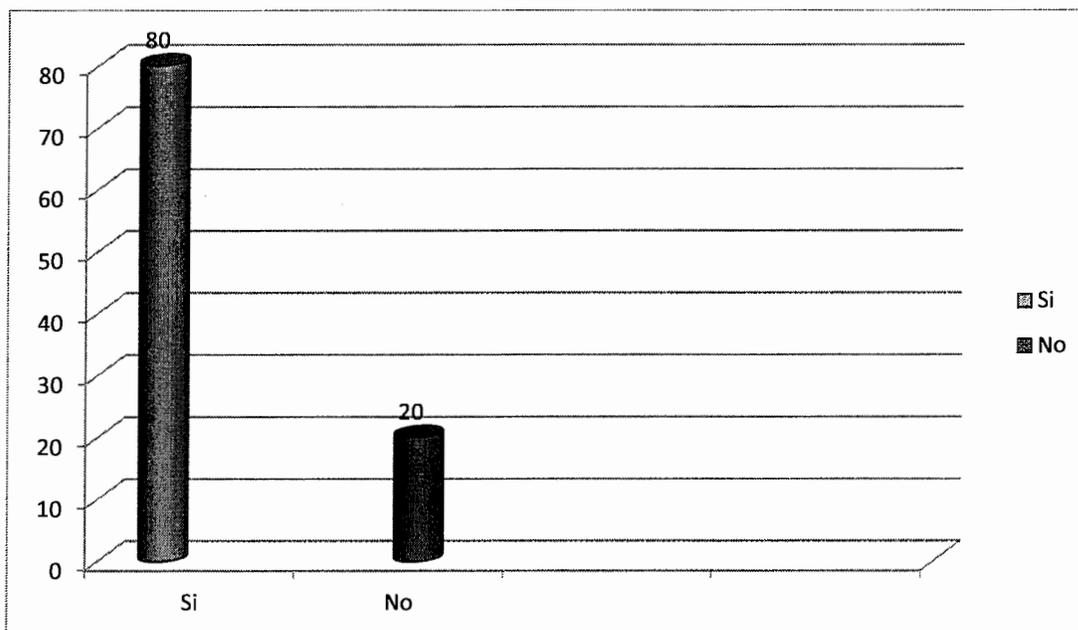
Las personas entrevistadas el 60% conoce la ley, debido a que son profesionales, el 40% que respondió que no conoce la ley, y es porque a ellas sus obligaciones tributarias las lleva a cabo un contador.

2. Sabe usted que el Decreto 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, reformó las infracciones y sanciones para los contribuyentes, contenidas en el Código Tributario:



Lo mismo sucedió en esta pregunta el 60% que respondió que si, es porque son profesionales y tienen conocimiento de la reforma, el 40% no la conoce debido a que sus obligaciones tributarias las realiza un contador.

3. Sabe usted que no pagar sus tributos o impuestos en la fecha determinada le causan infracciones y sanciones:



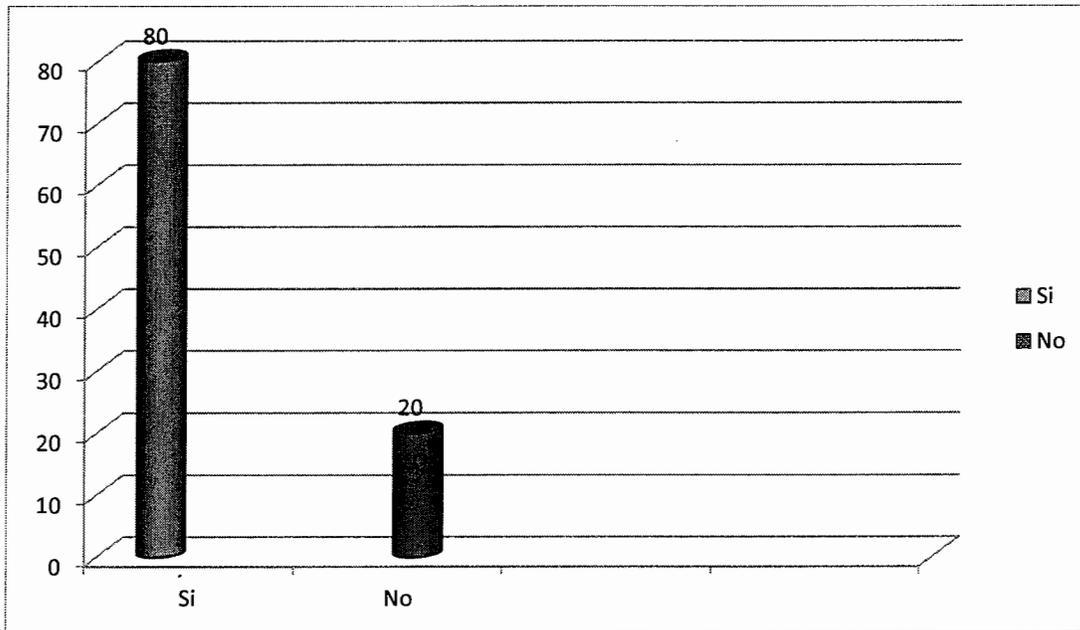
El 80% de las personas sabe que no pagar sus tributos en el tiempo establecido incurre en una infracción y sanción, el 20% ignora que no cumplir con sus obligaciones le causa infracción y sanción.



4. Mencione dos infracciones y sanciones causadas:

En respuesta a esta pregunta el 70% de las personas expreso las multas, 20% cierre temporal de negocio o establecimiento, el 5% inactivación del Número de Identificación Tributaria –NIT- , el 5% intereses y mora. Por lo que se pudo percatar que hay personas que desconocen la reforma al Decreto 4-2012 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, pero si saben que omitir algún pago tributario le origina una infracción y sanción.

5. Sabe usted que cuando es sancionado por la Administración Tributaria, le producen efectos y consecuencias jurídicas a sus actividades de empresa, industria, agricultura o de servicios:



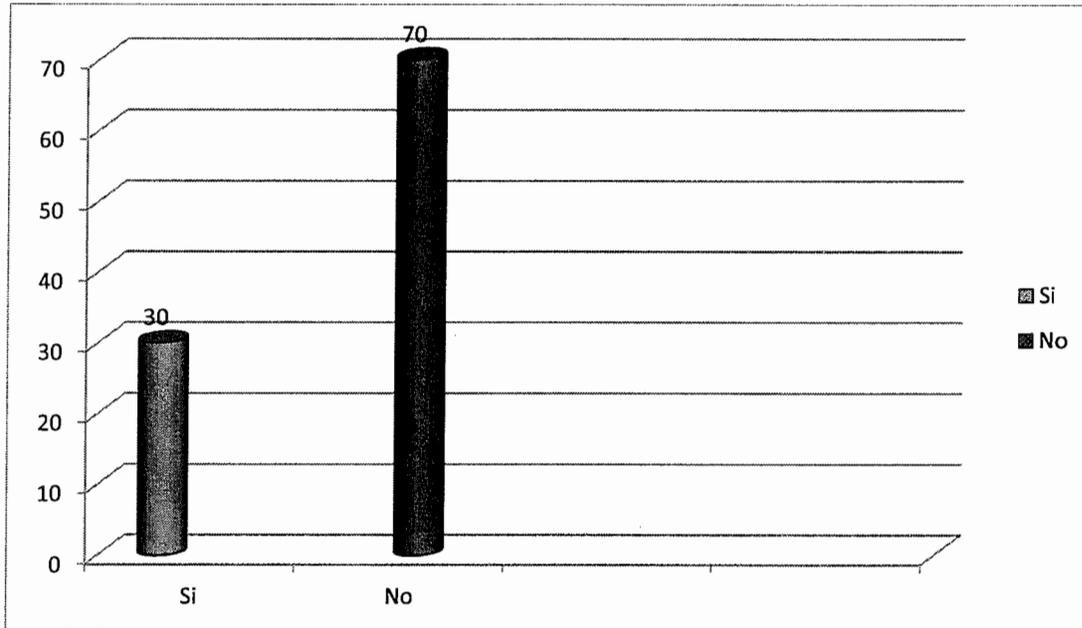
El 80% de las personas respondió que sí, porque han tenido efectos jurídicos en sus actividades de empresa, industria, agricultura o de servicios, por lo que tratan de estar solventes ante la Administración Tributaria para no sufrir las consecuencias, el 20% ignora lo relativo a los efectos y consecuencias de las cuales pueda ser sometido.



6. Cuáles:

Entre las respuestas a esta pregunta están: El 50% bloqueo del Número de Identificación Tributaria –NIT-, lo cual no les permite realizar ningún trámite en la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-; el 30% cierre temporal que les perjudica en su actividad de empresa, industria, agricultura o de servicios los cuales producen problemas económicos y sociales; 10% respondió hacer caso omiso a las citaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria; 5% respondió llevar a cabo un proceso jurídico para el cobro de tributos; el 5% pago de la deuda tributaria con prisión, considerando que los dos últimos le producirían al contribuyente un problema tanto social como económico.

7. Ha sido usted sancionado por la Administración Tributaria:



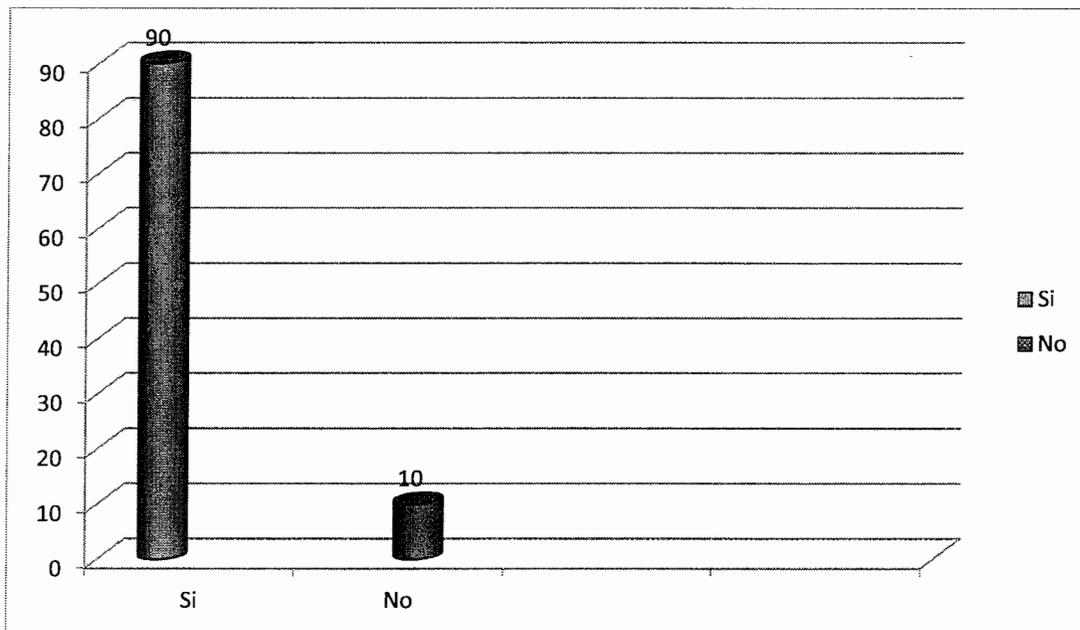
El 30% respondió que no, porque se consideran responsables de sus obligaciones ante la Administración Tributaria y el 70% respondió que sí, debido a que se les olvida hacer el pago de sus tributos en el tiempo determinado.



8. Que infracción y sanción le ha atribuido la Administración Tributaria:

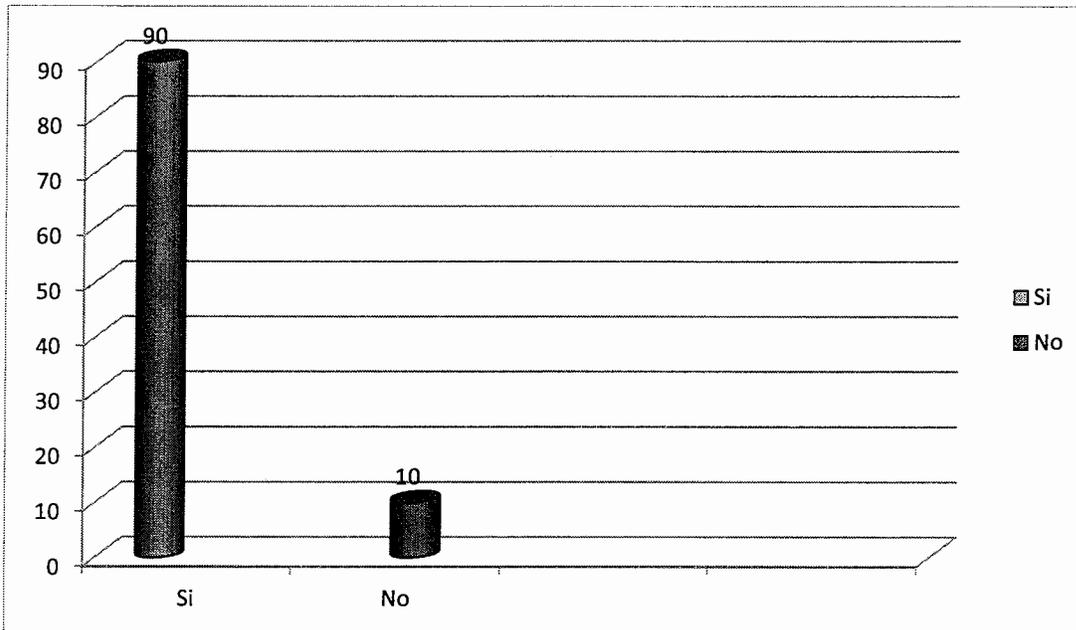
El 60% de la personas respondió multa; el 30% bloqueo de Número de Identificación Tributaria –NIT- ; el 5% intereses; el 5% pago con mora.

9. Usted como contribuyente considera que el Estado a través de las infracciones y sanciones lo obliga a pagar sus tributos:



El 90% de las personas respondió que sí, porque consideran que es el medio por el cual el Estado los obliga a pagar sus tributos y de esta manera obtener más ingresos para dar cumplimiento a sus deberes en el país; el 10% respondió que no, porque consideran que como contribuyentes debemos de saber cuales son las obligaciones tributarias.

10. Como contribuyente se considera responsable de las infracciones y sanciones impuestas, por no percatarse de la acción u omisión de algún pago de tributo:



El 90% respondió que si, debido a que se considera que como contribuyente se debe de saber cuales son las obligaciones impuestas por la Administración Tributaria y percatarse se cuando se deben de cumplir; el 10% respondió que no, porque consideran el Estado no brinda la información necesaria para saber todo a cerca de los tributos.



BIBLIOGRAFÍA

- AMOROS, Narciso. **Derecho tributario**. Madrid, España: Editorial de derecho financiero, 1963.
- ALVARADO MÉNDEZ, Mónica Georgina. **Causas del incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes en la capital de Guatemala**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Postgrado. Guatemala: (s.e.), 2001.
- CABANELLAS de las Cuevas, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. (s.l.i.): (s.e.), 1992.
- Diccionario de la real academia española**. (s.l.i.): (s.e.), 2006.
- FERNÁNDEZ MOLINA, Manuel. **Los tributos en el reino de Guatemala 1786-1821**. Guatemala: (s.e.), (s.f.).
- GODOY, Norberto J. **Teoría general del derecho tributario**. Aspectos generales. Abeledo Perrot, Buenos Aires: (s.e.), (s.f.).
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**. 2^a. Ed. Depalma, Buenos Aires: (s.e.), 1970.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. 3^a. Ed. Actualizada. (s.l.i.): (s.e.), 2009.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. (s.l.i.): (s.e.), 2008.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 8^a. ed. Buenos Aires, Argentina: (s.e.), (s.f.).
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 5^a. Ed. Depalma, Buenos Aires: (s.e.), 1994.



Legislación:

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

Código Tributario. Decreto No. 6-91 Del Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Organismo Judicial. Decreto No. 2-89 Del Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto No. 26-92 Del Congreso de la República de Guatemala.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto No. 27-92 Del Congreso de la República de Guatemala.

Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto No.1-98 Del Congreso de la República de Guatemala.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto No. 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala.

Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. Decreto No. 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.