

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

**NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA
LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA**

KARLA JEANNETTE GUZMÁN RIVERA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2013

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

**NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA
LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

KARLA JEANNETTE GUZMÀN RIVERA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, octubre 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 II: Licda. Rosario Gil Pérez

VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz

VOCAL IV: Br. Víctor Andrés Marroquín Mijangos

VOCAL V: Br. Rocael López González

SECRETARIA: Licda. Rosario Gil Pérez

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

LICENCIADO EDUARDO SAMUEL CAMACHO DE LA CRUZ
ABOGADO Y NOTARIO



PASEO DE LA SEXTA. Sexta avenida 11-43, zona 1 cuarto nivel, oficina 401, Ciudad de Guatemala. Teléfono 40063399 lic.eduardocamacho@yahoo.com

Guatemala, 4 de agosto de dos mil once.

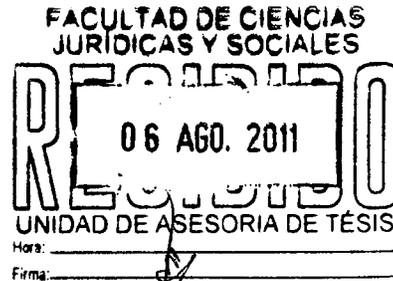
Carlos Manuel Castro Monroy

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Su despacho:



Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que en cumplimiento de la resolución emanada de la jefatura a su cargo, procedí asesorar el trabajo de tesis de la bachiller **KARLA JEANNETTE GUZMÁN RIVERA**, quien se identifica con carné universitario 2003-40568 intitulado: **“NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA”**.

Por tal razón, me permito informarle que el trabajo de tesis referido, cumple con los requisitos mínimos exigidos por la normativa universitaria, y cumpliendo con lo establecido en el Artículo o 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y del nombramiento referido, de acuerdo a lo siguiente:

- I. Dentro del trabajo de tesis asesorado, se encuentra contenido un análisis jurídico, económico y político relacionado con la importancia, **“NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA.”**
- II. El aporteresaltar en el trabajo de tesis es su contribución científica a la sociedad guatemalteca, ya que contiene las etapas del conocimiento científico, conocimiento que es aplicado a una temática compleja, como lo es el derecho penitenciario
- III. La redacción utilizada para la investigadora en el desarrollo de la tesis es la adecuada. Los objetivos se alcanzaron, al establecer que es fundamental prestar atención a la **“NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA”**.
- IV. Los métodos utilizados por la investigadora durante el desarrollo de la misma, fueron: el analítico, el sintético, el inductivo y el deductivo.
- V. Las técnicas que se utilizaron en el presente trabajo, fueron la documental y las fichas bibliográficas, mediante las cuales se recopiló, la información atinente con el tema propuesto.
- VI. Las conclusiones y recomendaciones son coherentes con el tema investigado; la bibliografía utilizada es la correcta, pues tiene relación con el contenido del trabajo, siendo bien relacionada con las citas bibliográficas en su totalidad. En su momento a la sustentante del presente trabajo de tesis de grado, le sugerí ampliar los capítulos, introducción y bibliografía, respetando su ideología respecto del tema propuesto, realizando las ampliaciones sugeridas.

LICENCIADO EDUARDO SAMUEL CAMACHO DE LA CRUZ
ABOGADO Y NOTARIO



PASEO DE LA SEXTA. Sexta avenida 11-43, zona 1 cuarto nivel, oficina 401, Ciudad de Guatemala. Teléfono 40063399 lic.eduardocamacho@yahoo.com

- VII. La dedicación y empeño, son evidentes en todo el desarrollo del presente trabajo, pues la sustentante fue guiada por mi persona en todas las etapas de la investigación científica realizada, utilizando los métodos y técnicas consignados, mediante los cuales se demostró la hipótesis planteada por la bachiller **KARLA JEANNETTE GUZMÁN RIVERA**, respecto a la **“NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA.”**, es verdadera.
- VIII. Por las anteriores justificaciones, la tesis cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y el Examen General Público y en mi calidad de Revisor **Dictamino Favorable**, para que el trabajo de tesis de grado de la bachiller **KARLA JEANNETTE GUZMÁN RIVERA**, quien se identifica con carné universitario 2003-40568. intitulado: **“NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA.”**, continúe su trámite hasta ser discutido en su Examen Público de Graduación, y poder optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria.

Sin otro particular, me suscribo de usted:

Lic. Eduardo Samuel Camacho de la Cruz
ABOGADO Y NOTARIO

LIC. EDUARDO SAMUEL CAMACHO DE LA CRUZ
ASESOR DE TESIS
COLEGIADO ACTIVO 9225

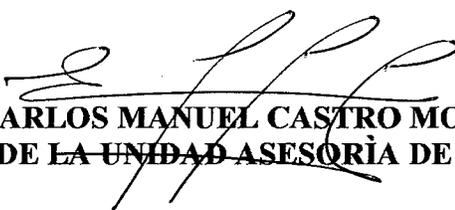
Lic. Eduardo Samuel Camacho de la Cruz
“ID Y ENSEÑAR A TODOS”
ABOGADO Y NOTARIO

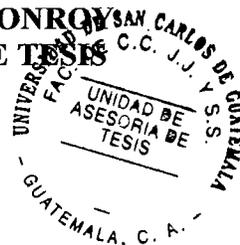


**UNIDAD ASESORIA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, doce de agosto de dos mil once.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A): **MARTA REBECA LÓPEZ VÁSQUEZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **KARLA JEANNETTE GUZMÁN RIVERA**, Intitulado: **“NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA”**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: “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 las 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 estime pertinentes”.


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORIA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
CMCM/ brsp.



Licda. Marta Rebeca López Vásquez

6ta av. 11-43 Zona 1, edificio Pan Am Oficina 400, cuarto nivel. Guatemala, Centroamérica.

Telefax: (502) 2473-2050, Celular: 51907004.

Guatemala 25 de agosto de dos mil once.

Licenciado

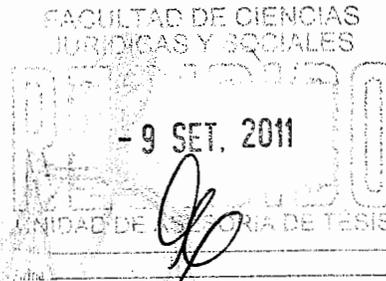
Marco Tulio Castillo Lutín

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Su Despacho:



Por este medio, hago de su conocimiento que he procedido a dar cumplimiento a la resolución emanada de ese despacho, mediante la cual soy nombrada como Revisora del trabajo de tesis de la bachiller **KARLA JEANNETTE GUZMÁN RIVERA**, quien se identifica con carné universitario 2003-40568 intitulado: **"NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA."** Procedente resulta dictaminar respecto a la revisión del mismo debido a las siguientes justificaciones:

1. En el trabajo de tesis, se encuentra un análisis jurídico que tiene relación con la **"NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA."**, derivado del contenido objeto de desarrollo, análisis, aportaciones y teorías sustentadas por la autora, ello meritoriamente se calificó de sustento importante y valedero al momento de la revisión efectuada; circunstancias académicas que desde todo punto de vista deben concurrir y son atinentes al trabajo de investigación de Tesis de Grado.
2. Aunado a lo expuesto se pudo establecer que el referido trabajo de investigación se efectuó apegado a la revisión concedida, habiéndose apreciado también el cumplimiento a los presupuestos tanto de forma como de fondo, exigidos por el normativo reglamentario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de nuestra Universidad Rectora de la Educación Superior, y por ende debido a las reformas efectuadas al reglamento para los exámenes técnico profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis, en el presente dictamen se determina expresamente que el trabajo de investigación cumple satisfactoriamente con los requisitos establecidos en el Artículo treinta y dos (32) de dicho normativo.



3. El tema seleccionado por la autora reviste vital importancia y en consecuencia constituye un gran aporte académico no sólo para nuestra casa de estudios, sino también para el régimen de legalidad, cuya apreciación y ponencia que pueda hacerse del mismo a instancia de ese despacho resultaría oportuno y admisible, puesto que el espíritu y finalidad en toda elaboración de tesis, se refleja precisamente en hacer valer los aportes insertos en las investigaciones.
4. Por lo expuesto concluyo, en cumplimiento del nombramiento recaído en mi persona, en mi calidad de Revisora del trabajo de tesis la bachiller **KARLA JEANNETTE GUZMÁN RIVERA** intitulado: **"NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA"**, no se limita a cumplir únicamente con los presupuestos de presentación y desarrollo, sino también a la sustentación en teorías, análisis y aportes tanto de orden legal como de academia, ello en atención a las normativas y presupuestos reglamentarios regulados para el efecto, pues el trabajo denota esfuerzo, dedicación y empeño, en todo el desarrollo, pues como asesor guié al sustentante en todas las etapas de la investigación científica realizada, utilizando los métodos y técnicas consignados, mediante los cuales se demostró la hipótesis planteada por el Bachiller.
5. En consecuencia me permito **Dictaminar Favorablemente**, en el sentido que el trabajo de tesis de grado de la autora la bachiller **KARLA JEANNETTE GUZMÁN RIVERA** intitulado: **"NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA"**, amerita seguir su trámite hasta su total aprobación para ser discutido en su Examen Público de Graduación y poder optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y a los Títulos de Abogado y Notario.

Sin otro particular, me suscribo de usted:



Marta Rebeca López Vásquez
Abogado y Notario

LICDA. MARTA REBECA LÓPEZ VÁSQUEZ
REVISORA DE TESIS
COLEGIADA 4,215.



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 04 de septiembre de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante KARLA JEANNETTE GUZMÁN RIVERA, titulado NECESIDAD Y VIABILIDAD DE LA CONSTITUCIÓN DE LA PROCURADURÍA PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/iyf.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
 DECANO



Rosario





DEDICATORIA

- A DIOS:** Fuente de Vida, principio de sabiduría y fidelidad, por su infinita bondad y misericordia me dio la vida.
- A MIS PADRES:** Carlos Humberto Guzmán Ortega y Berta Lidia Rivera Aquino (Q.E.P.D) gratitud eterna por haberme dado la vida, y por sus sabios consejos.
- A MI ESPOSO:** Miguel Ángel Hernández Mártir, junto a ti he caminado y alcanzado esta meta.
- A MIS HIJOS:** Alexia Guadalupe y Miguelangel Osmundo, por ser mi fortaleza para seguir adelante.
- A MIS HERMANOS:** Mirna Elizabeth, Josué Daniel, Berta Lidia y Carlos Humberto, gracias por su apoyo y confianza incondicionales.
- A MIS AMIGAS Y AMIGOS:** Mildred Lizcely, Adriana Beatriz, Rina Marisol y Fredy Eduardo, por compartir mis alegrías y tristezas, gracias.
- A:** LA GLORIOSA Y TRICENTENARIA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.
- Y ESPECIALMENTE A:** LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, centro de estudio donde culmino mi carrera profesional y logro la realización de tan anhelado proyecto.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. El derecho tributario y las otras ramas del derecho.....	5
1.2. Definición de derecho tributario.....	9
1.3. Características del derecho tributario.....	12
1.4. Derecho tributario como rama del derecho financiero.....	21
1.5. Principios fundamentales del derecho tributario.....	23

CAPÍTULO II

2. Teorías que informan al derecho tributario.....	43
2.1. Prohibición de doble tributación	45
2.2. Principio de confidencialidad.....	46
2.3. Principios constitucionales del derecho tributario.....	48
2.3.1. Principio de legalidad o reserva.....	48
2.3.2. Principio de legalidad por preferencia de ley.....	50
2.3.3. Principio de justicia y equidad.....	52
2.3.4. Principio de igualdad y generalidad.....	53
2.3.5. Principio de capacidad económica, contributiva o de pago.....	54
2.3.6. Principio de no confiscación.....	56
2.3.7. Principio de la no doble o múltiple tributación	56
2.3.8. Principio de la no retroactividad de la ley tributaria.....	56

CAPÍTULO III

3. Derechos de los contribuyentes.....	59
3.1. Defensa del contribuyente.....	59
3.2. Principios tributarios relacionados con garantías de los contribuyentes.....	61
3.3. Jurisdicción en materia tributaria.....	63



Pág.

3.4. Importancia de la defensa del contribuyente.....	63
3.5. Tipos de defensa al contribuyente.....	64
3.6. Garantías aplicables a la defensa del contribuyente.....	65

CAPÍTULO IV

4. Análisis comparativo de diversas legislaciones.....	83
4.1. España y el consejo de defensa del contribuyente.....	83
4.1.1. Planteamiento de principios generales.....	83
4.2. Objeto y ámbito de aplicación.....	84
4.3. Concepto general de tributo.....	87
4.4. El sistema tributario.....	94
4.5. Potestad tributaria.....	98

CAPÍTULO V

5. Las normas tributarias	105
5.1. Fuentes del ordenamiento tributario.....	105
5.2. La reserva de ley tributaria.....	107
5.3. Identificación y derogación expresa de las normas tributarias.....	109
5.4. Aplicación de las normas tributarias.....	110
5.4.1. Ámbito temporal de las normas tributarias.....	110
5.4.2. Criterios de sujeción de las normas tributarias.....	111
5.5. Interpretación, calificación e integración de las normas tributarias.....	111
5.5.1. Calificación.....	112
5.5.2. Prohibición de analogía.....	114
5.5.3. Conflictos en la aplicación de la norma tributaria.....	114
5.6. La simulación.....	116



Pág.

CONCLUSIONES.....	121
RECOMENDACIONES.....	123
BIBLIOGRAFIA.....	125



INTRODUCCIÓN

La presente investigación establece al derecho como un conjunto de normas y principios que regulan la convivencia social, la actividad del Estado, y de sus habitantes la cual constituye el orden normativo e institucional de la conducta humana en sociedad, y se inspira en principios o postulados de justicia. Actualmente el derecho tributario comprende una diversidad de ramas específicas que estudian y regulan cada aspecto o situación de la vida tributaria de la sociedad, dado el avance dinámico del desarrollo de la humanidad.

Se pretende lograr con este trabajo que se contemple la creación entre las normativas jurídicas del Estado la necesidad y la viabilidad de la constitución de la procuraduría para la defensa del contribuyente, porque actualmente no se cuenta en la legislación con dicha norma, siendo esta de suma importancia al contribuyente por ser este un ente mediador entre el tributo y tributante, tomando como base la Constitución Política de la República de Guatemala, la que establece los derechos y deberes tanto de aportar al fisco y recibir los beneficios del mismo, correspondiéndole a todas las personas sin distinción de género, sexo, color o religión.

Los objetivos dentro del desarrollo de la investigación fueron alcanzados ya que se basó en evaluar las razones por las cuales se hace necesaria que exista una regulación que se base en la necesidad y viabilidad de la constitución de una procuraduría para la defensa del contribuyente, que posibilite a los guatemaltecos residentes en el extranjero al ejercicio de sus derechos tributarios, plasmados en la Constitución, referentes a inscribirse en el registro de tributario unificado; se comprueba que al desarrollar el estudio jurídico, teórico y práctico referente al derecho tributario en general, en materia fiscal en Guatemala, los guatemaltecos no gozan con institución que facilite el tránsito directo entre los tributantes y el Estado.



Dentro del desarrollo del trabajo se comprueba la hipótesis planteada que se refiere a que sí es necesaria la viabilidad de la constitución de la procuraduría para la defensa del contribuyente en Guatemala, en la legislación ordinaria guatemalteca, desde el punto de vista constitucional, los guatemaltecos deben aportar su impuesto ya sean residentes en el extranjero al igual de quienes residen en suelo patrio.

El trabajo se divide en cinco capítulos. Desarrollando en el primer capítulo: el Derecho tributario, su concepto, definición, las fuentes y el objeto del Derecho tributario, la relación con las otras ramas del Derecho y con las ciencias sociales; en el segundo capítulo, se desarrollan los temas referentes a las teorías que informan al derecho tributario, la regulación de los derechos y deberes fiscales; en el tercer capítulo, se desarrollan los temas referentes a los derechos de los contribuyentes, la defensa del contribuyente, principios, juridicidad, importancia de la defensa del contribuyente, tipos de defensa, garantías; en el cuarto capítulo, se establece lo referente al análisis comparativo de diversas legislaciones, principios generales, objeto, concepto; en el quinto capítulo, se regula todo lo relacionado a las normas tributarias, fuentes del ordenamiento tributario, la reserva de la ley tributaria, ámbito temporal, criterios de sujeción e interpretación de la misma.

Para desarrollar todos los temas se utilizaron los métodos y técnicas necesarias para el efecto, las cuales fueron las siguientes: la técnica documental y las fichas bibliográficas, el método analítico que es la descomposición de un todo en sus elementos simples, que para analizar debe presuponerse; la síntesis significa reconstruir, volver a integrar las partes del todo; pero esta operación implica una superación respecto de la operación analítica, puesto que implica llegar a comprender la esencia del mismo, conocer sus aspectos y relaciones básicas en una perspectiva de totalidad. Igualmente se utilizó el método descriptivo. En la tesis se pretende demostrar la necesidad de la implementación de una norma jurídica que viabilice la constitución de una procuraduría que vele por la defensa del contribuyente en Guatemala.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario es un sector de importancia excepcional, que ha dado lugar a una intensa elaboración doctrinal, hasta el extremo de eclipsar otros aspectos de la actividad financiera. Es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.

También llamado derecho impositivo o derecho fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

“García de la Mora, establece los elementos estructurales constitutivos del tributo y regula las funciones públicas y procedimientos de aplicación de este recurso público. Por su incidencia universal en todos los ciudadanos, su coactividad, el tributo ha atraído de modo especial la atención de la doctrina jurídica, siendo la parte del derecho financiero de mayor desarrollo dogmático. Está dotado de una fisonomía peculiar, reviste gran importancia práctica y denota una rotunda trabazón entre sus diversas instituciones.”¹

¹ García de la Mora, Leonardo y Martínez Lago, Miguel Ángel. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 154.



Cuando se establece que el derecho tributario es rama autónoma, se manifiesta a groso modo de una área del derecho poco estudiada y bastante olvidada de los estudiosos del derecho en general ya que se ha dejado sujetado en manos de los especialistas de las ciencias económicas por lo que es a finales del siglo XX que se principia a identificar esta nueva rama del derecho llamada derecho tributario, se le incluye en la doctrina como parte del derecho financiero.

Durante la historia de la humanidad su percepción de recaudación e implementación ha sido utilizada por parte de los representantes del poder como un medio para poner en practica teorías de tipo económico, financiero, social, pero ante todo político, por lo que ha sido el principal medio para el desarrollo o en su caso subdesarrollo de la sociedad, aunque también ha sido una forma de lograr el enriquecimiento, manipulación, coacción y represión, por personajes de la historia tanto antigua como reciente, siendo su imposición en determinadas épocas arbitraria, caprichosa, y en otras motivo de largas discusiones y negociaciones algunas veces no apropiadas.

Como consecuencia de la conformación del Estado, surge la necesidad de proveer a esta organización de un patrimonio destinado a la manutención de toda la estructura que lo sustenta. Si bien en un comienzo el patrimonio estatal y el patrimonio del monarca estaban prácticamente confundidos en uno sólo, los fines eran los mismos, los que se mantienen en la actualidad: promover el bien público y satisfacer - en lo posible - las necesidades básicas de la población.



Históricamente los impuestos son una pesada carga, especialmente para los pueblos sometidos o conquistados, como ocurrió en los tiempos de la expansión del Imperio Romano; en la edad media las cosas no mejoraron y cada señor feudal impuso tributos sobre sus vasallos y siervos, tributo señorial de carácter fijo que fue reemplazado luego, al término de la época feudal, por uno de tipo proporcional aplicado sobre la burguesía.

La monarquía lejos de aliviar el peso tributario tiende a la desigualdad de él y su agravamiento - además de su mala administración - es una causa determinante, durante los siglos XVIII y XIX de numerosos trastornos sociales, entre ellos la revolución francesa.

Con el nacimiento de los estados modernos, nuevo ente jurídico pero con similares o parecidas necesidades de sus antecesores y de sus componentes, la situación no cambió, aun cuando los vasallos y burguesía fueron reemplazados por las nuevas colonias que contribuyeron, notablemente, con el financiamiento de la metrópolis.

La actual era, de los estados contemporáneos, se caracteriza por la complejidad y la multiplicidad de sus necesidades, principalmente a partir del término de la II guerra mundial, en que los Estados aumentan su papel rector de la economía, tanto en los países que recientemente o durante el siglo pasado dejaron de ser colonias y tuvieron que valerse por sí mismos, como aquellos que perdieron dichas colonias.



En definitiva la aplicación de tributos ha alcanzado tal importancia que en cualquier país moderno desarrollado o subdesarrollado- y cualquiera sea el modelo económico y político que los rijan, está presente esta forma de financiamiento del aparato público.

Con el ensanchamiento de los Estados después de la segunda guerra mundial la importancia del tributo como recurso público se amplió, con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los derechos humanos de la población, por tener como uno de sus fines más importantes la redistribución de la riqueza por medio del gasto social, que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes.

Los representantes del Estado en base a los requerimientos de la población y en ejercicio de su poder imperium en su fase poder tributario decretan, modifica o deroga tributos para satisfacer las necesidades estatales cada día más grandes.

Para el particular se hace necesario por lo tanto conocer con que garantías mínimas cuenta, y que medios de defensa puede utilizar en contra de las posibles arbitrariedades de los representantes del poder, contando con instrumentos que sean tutelares del contribuyente y a la vez límites del poder estatal, estos se manifiestan por medio de principios, instituciones, doctrina y legislación que conforman una división del derecho muy joven y específica que regula las relaciones provenientes de la realización del hecho generador, génesis de la obligación tributaria y el posterior cumplimiento de la misma, estudiada y conocida como derecho tributario.

Ahora bien, no obstante estar en presencia de una rama independiente del derecho, debemos señalar la clara interrelación que existe entre el derecho tributario y las otras divisiones o ramas del derecho, especialmente con el derecho constitucional, el derecho administrativo, el derecho procesal y el derecho penal, y las razones son obvias.

1.1. El derecho tributario y las otras ramas del derecho

El derecho tributario es una rama del derecho público interno que obtiene gran parte de sus principios fundamentales de las disciplinas que dicen relación con los aspectos generales de la organización y funcionamiento del Estado, como el derecho constitucional y el derecho administrativo.

Tanto el derecho constitucional como el administrativo se preocupan de materias que dicen relación con los aspectos generales del Estado en cuanto a su funcionamiento y organización, así desde el nacimiento del Estado de derecho todas las constituciones del mundo establecen las normas financieras y tributarias bases, tanto en lo que se refiere al establecimiento de impuestos como al poder coercitivo del Estado para exigir su pago potestad tributaria así como todo lo que dice relación con la organización financiera del estado en materia de presupuestos, administración y empleo de los recursos públicos y de órganos de fiscalización. Estas normas constituyen el marco constitucional conforme al cual debe dictarse toda legislación financiera y la propiamente tributaria, al grado que una ley que violara los preceptos constitucionales podría ser atacada por inconstitucional. Ante la norma tributaria ni los



particulares ni las autoridades públicas tienen otros derechos que los que expresamente se consagran en ella y en el campo de las relaciones jurídicas regidas por el derecho tributario los particulares no pueden hacer uso del principio de la autonomía de la voluntad; así, no podría establecerse por la vía contractual un pago de impuestos diferente del que la ley contempla, ni alterar los sujetos del impuestos.

Desde otra perspectiva, el Estado no podría ejercer su potestad tributaria en contra de los contribuyentes remisos a pagar si no por medio del debido proceso, por otro lado, los contribuyente no podrían impugnar correctamente las sentencias tributarias que afectaran sus interese por cobros de impuestos justos o no si no tuvieran un proceso que seguir y la garantía mediante él, de sus derechos.

Desde otra perspectiva, el Estado no podría ejercer su potestad tributaria en contra de los contribuyentes remisos a pagar si no por medio del debido proceso, por otro lado, los contribuyentes no podrían impugnar correctamente las sentencia tributarias que afectaran sus intereses por cobros de impuestos, justos o no, si no tuvieran un proceso a seguir y la garantía mediante el, de sus derechos de otra perspectiva, también son importantes los vínculos entre el derecho tributario y el derecho privado, los que asumen una doble configuración.

El impuesto es una relación obligatoria en que el Estado u otro ente público, cuando se cumplen las condiciones establecidas en la ley, adquiere un derecho personal o crédito con respecto al contribuyente deudor. Esta relación no se diferencia de las demás, según el esquema tradicional del derecho privado; de allí la consecuencia de



las disposiciones del derecho civil acerca del nacimiento, la modificación y la extinción de las obligaciones son , en principio, aplicables a la relación impositiva, a menos que los principios o las normas tributarias hayan derogado, expresa o tácitamente, dichas disposiciones.

Existen situaciones en que el hecho jurídico que da origen al impuesto está constituido por una relación jurídica privada o, más exactamente, por el hecho económico que da origen a dicha relación, por ejemplo la compraventa, la donación, etc.

Aquella parte del derecho tributario que tiene por objeto las infracciones de normas y las respectivas sanciones, se relacionan directamente con el derecho penal. Esta parte del derecho tributario, al que la doctrina denomina derecho penal tributario, está regido por los principios fundamentales y por las normas generales del derecho penal.

De igual forma, para el cobro ejecutivo de las obligaciones tributarias o para la aplicación de sanciones, especialmente por delitos tributarios, es necesario recurrir a las normas de derecho penal tributario, que no es otra cosa que el conjunto de normas y principios generales del derecho penal aplicadas a los asuntos tributarios pertinentes.

En definitiva, para la aplicación de sanciones, especialmente por delitos tributarios, es necesario recurrir a las normas de derecho penal tributario, que no es otra cosa que el conjunto de normas y principios generales del derecho penal aplicadas a los asuntos tributarios pertinentes.

Desde otra perspectiva, el Estado no podría ejercer su potestad tributaria en contra de los contribuyentes remisos a pagar si no por medio del debido proceso, por otro lado, los contribuyente no podrían impugnar correctamente las sentencias tributarias que afectaran sus interese por cobros de impuestos -justos o no- si no tuvieran un proceso que seguir y la garantía mediante él, de sus derechos.

Los importantes nexos con el derecho procesal se manifiestan, además, en una doble dirección siendo por una parte, los principios fundamentales del proceso civil regulan el ejercicio de las acciones que nacen en favor del Estado y del ciudadano en relación a los tributos, no obstante la existencia de normas especiales que derogan aquellas del derecho procesal común; por otro lado, el desarrollo del proceso está vinculado y subordinado a la observancia de algunas normas tributarias, sea que contemplen ciertos tributos, sea que dispongan que los documentos no podrán hacerse valer ante las autoridades judiciales, administrativas y municipales, ni tendrán mérito ejecutivo, sino se paga el impuesto de timbres y sus reajustes, intereses y sanciones en su caso, etc.

A medida que se internacionaliza la economía de los países, se abren las cuentas de capitales, en ambos sentidos, se hace necesaria una mayor vinculación entre el derecho tributario y el derecho internacional, especialmente para la disciplina común, el derecho internacional tributario, puede propender a delimitar el poder tributario recíproco de los diversos Estados.



1.2. Definición de derecho tributario

Definir el derecho tributario es uno de los más importantes logros de los diversos tratadistas que se han aventurado al estudio del mismo, en Latinoamérica uno de los más importantes es “Héctor Villegas que es muy acertado en su definición al decir que “El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos,”² su definición aunque acertada es muy escueta porque solo se limita a definir el derecho tributario como la creación y percepción de los tributos, sin profundizar sobre la relación que nace de esta creación de los mismos y su posterior cobro.

En el mismo contexto “Carlos Giulliani Fonrouge establece que: El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos, según el autor el derecho tributario recibe diversas denominaciones como derecho impositivo, derecho fiscal y otros, al analizar brevemente la definición que proporciona el autor se identifica en ella la primordial importancia la relación jurídico tributaria, pero el derecho tributario no es sólo la relación jurídico tributaria, que aunque muy importante, dentro de esta rama del derecho”³

² Villegas Héctor, **Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario**. Pág. 133.

³ Giulliani Fonrouge, Carlos. **Derecho Financiero**. Pág. 40.

Así se establece que es aún más que eso como por ejemplo se cita el poder tributario, o la coacción en el cobro del tributo, por lo que podemos decir que el autor analizado en su definición orienta más que define hacia que el derecho tributario estudia la relación que existe entre el contribuyente como sujeto pasivo, y el Estado sujeto activo de la relación tributaria.

Según “Luis Humberto en su obra derecho tributario citado por Dino Jarach, con su obra clásica el hecho imponible, quien en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, y elaboró la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, y no científica, del derecho tributario.”⁴

Una vez sentadas las bases del derecho tributario, se desarrollaron teorías de gran importancia y su estudio adquirió una dimensión de magnitudes considerables, al grado de poder afirmar, sin temor a equivocarnos, que dentro de la materia jurídica de las finanzas públicas este derecho es el que ha tenido mayor desarrollo. Para dejar expuesto un concepto claro de derecho tributario, se regula de manera amena que es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos la cual como ciencia del derecho tributario tiene por objeto el conocimiento de diversas normas y principios.

⁴ Delgadillo, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Pág. 22.

Para la presente investigación se tiene como parte de un país que recién está aceptando la importancia del tributo como parte fundamental del quehacer de las finanzas públicas, y en donde es necesario profundizar más el estudio de esta rama del derecho, se hace imperativo de acuerdo a nuestra cultura, una definición que represente nuestro pensamiento por lo que proponemos la siguiente: el derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico, y la poca visión de los funcionarios encargados de encontrar otra fuente de riqueza para imponer nuevos tributos.

En un país en donde las cifras de la pobreza, y pobreza extrema superan en gran medida la riqueza, y la riqueza media, así como la corrupción que cada día se amplía más en el sector público, es necesario el estudio de esta rama del derecho y su debida aplicación por la población en general, así como su conocimiento, ya que a partir de conocimientos generales de una ciencia el ser humano puede comprender y de la mejor manera posible llegar a consolidar esa rama de la ciencia, por lo que mientras más se sepa del significado y objetivos primordiales de los tributos, así como de aspectos doctrinarios de los mismos, más se comprenderá la necesidad del Estado de la contribución de la población por medio de los mismos, pero a la vez, la población tendrá la solvencia moral de exigir a las altas autoridades del país la buena administración de todos los recursos públicos, especialmente de los tributos, y que mejor forma que

desarrollando las teorías tributarias y la doctrina tributaria por medio del estudio científico de esta rama del derecho, tan importante.

1.3. Características del derecho tributario

El derecho tributario por ser una rama del derecho tan especial, diferente a las demás, tiene las siguientes características las cuales son: a) coacción en la génesis del tributo; b) coacción normada; c) tipicidad del hecho imponible; d) interpretación no analógica; f) irretroactividad; g) irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado de Guatemala; h) finalidad de cobertura del gasto público, mismas que se describen a continuación:

a. Coacción en la génesis del tributo

El Estado hace uso de la potestad tributaria, que se deriva de su poder imperio, para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos, por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria, siendo así mismo el encargado de crear los tributos por medio de la ley, en base a su poder tributario y de acuerdo a sus propias necesidades financieras.

En el mismo contexto, el obligado a dar cumplimiento a la obligación tributaria es llamado sujeto pasivo o contribuyente, que en esta relación solamente tendrá obligaciones, la coacción tributaria se encuentra determinada desde el surgimiento de la ley, por la tipificación de los hechos que darán surgimiento a la obligación tributaria, y el



sujeto pasivo obligado a cumplirla sin que exista en esta relación la autonomía de la voluntad por parte del obligado a cumplir la obligación, por encontrarse dentro la tipificación legal, cuyo ejemplo clásico de esta característica es la creación de un nuevo impuesto, en el que no existe consenso entre el Estado y los particulares, como su nombre lo indica el Estado lo impone sin una consulta previa, ya que la Constitución Política de la República establece en el Artículo 239 el principio de legalidad, el cual estipula que 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.

b. Coacción normada

En los Estados de derecho esta potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente como lo fue en épocas pasadas, en la actualidad la relación tributaria, es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales que deben ser respetados por el Estado.

Las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por el Estado en ejercicio del principio de legalidad, pero funcionan coactivamente, ya que el sujeto pasivo las cumple obligadamente, no por decisión propia, esta coacción normada la ejerce el Estado por medio de las leyes tributarias, por estar legalmente establecidos los elementos de la relación jurídico tributaria, pero sin haber tomado en cuenta la

autonomía de la voluntad de uno de los sujetos de la relación jurídico tributaria reconocido como sujeto pasivo.

Así se establece que quien sin ser ese su objetivo principal al realizar los actos que constituyen hechos generadores de tributos, debe cumplir con una obligación no buscada, pero determinada en la ley, y por tanto coactivamente legal, como por ejemplo cuando una persona compra un bien inmueble, el objetivo que persigue es aumentar su patrimonio, pero a raíz de este acto debe pagar tributos, el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas establece en el “Artículo 1: El carácter y campo de aplicación del mismo y regula que las normas del código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.”

c. Tipicidad del hecho imponible

El hecho o situación hipotética, debe encontrarse normada en la ley y contener los elementos necesarios para su identificación, con el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada situación cae o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, esta función la cumple el hecho imponible, y por lo tanto su acaecimiento generará el tributo, si un acto no se encuentra descrito en la ley como hecho generador, no está tipificado, y por lo tanto no es un acto que de nacimiento a la obligación tributaria, no convierte al sujeto obligado a pagar el tributo.

La tipicidad del hecho imponible es una de las características más importantes del derecho tributario, por el principio de legalidad, regulado en la Constitución Política de la República, que establece que debe estar identificado en la ley como una de las bases de la tributación el hecho generador del tributo, lo que es lo mismo los actos normales de los sujetos que después de estar descritos en la ley originan la obligación jurídica tributaria, la ley del impuesto al valor agregado, decreto Número 27-92 del Congreso de la República y todas sus reformas establece en el "Artículo 3: Que el impuesto es generado por:

1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.
2. La prestación de servicios en el territorio nacional.
3. Las importaciones.
4. El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
5. Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del pro indiviso.
6. Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la auto prestación de servicios, cualquiera sea la naturaleza jurídica de la empresa."



d. Distinción de tributos en género y en especie

Cuando se establece el concepto de tributos se refiere al género de los gravámenes impositivos y la especie es el impuesto. La especie es la clasificación del tributo, que puede ser: impuesto, tasa, arbitrio y contribución especial.

Es necesaria establecer la distinción por parte de las autoridades y la población, ya que al hablar de tributos nos referiremos siempre a la generalidad de las obligaciones de la población para contribuir a los gastos del Estado, cuando se menciona el sistema tributario comprende por lo tanto todos los tributos sin especificar uno en especial, si se habla de aumentar la carga tributaria por lo tanto se refiere a todos y cada uno de los tributos, aunque en nuestro país por cuestiones culturales siempre se identifica solamente a los impuestos, siendo estos en realidad una parte de los tributos.

Por lo tanto el tributo se divide doctrinariamente en impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones especiales.

Estos tributos a la vez se convierten en género, porque tienen su propia división. Los impuestos se dividen en IVA, IUSI, y otros existentes y por existir. Las tasas se dividen en judiciales y administrativas, los arbitrios y contribuciones especiales también son género de otra especie, por ejemplo: El "Artículo: 9 del código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas establece que: 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.”

e. Interpretación no analógica

En derecho tributario no se pueden crear figuras por analogía, para llenar lagunas existentes en los elementos del tributo. Esta característica se encuentra desarrollada en los Artículos 4 y 5 del código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas por la certeza tan necesaria dentro del sistema tributario, la analogía no forma parte del mismo ya que no se pueden crear figuras tributarias por la aproximación que representa esta institución, las figuras tributarias deben estar debidamente identificadas y tipificadas en la ley, para que tanto las autoridades como la población, cuenten con la debida seguridad tanto para exigir el cumplimiento de la obligación jurídico tributaria por parte de la administración tributaria como para que la sociedad conozca la misma.

El código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas establecen en el “Artículo: 5. Que en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 del código tributario.”

Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, descuentos u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

f. Irretroactividad

En materia tributaria como en materia penal la ley no tiene efecto retroactivo, pero tanto la doctrina como la legislación establecen que la excepción de esta disposición, se aplicará cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten resoluciones o sentencias firmes, como lo establece el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas en su Artículo 66.

La doctrina establece que solo se cumple el principio de legalidad si los particulares conocen de antemano las normas tributarias, pero este conocimiento no afecta la irretroactividad de la ley tributaria, con la salvedad apuntada anteriormente, esta característica es importante por el principio de legalidad que garantiza el cumplimiento de la justicia que es el fin primordial del derecho, por lo que la norma es creada para ser aplicada a futuro, nunca aplicada a hechos que ya han sucedido y que no pueden ser juzgados ni sujetos a tipicidad alguna.

Así el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas establece en el Artículo 66: Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.



g. Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado

El Estado no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas y aceptar sustitutos de los deudores, si una ley no lo autoriza para hacerlo, por lo que el crédito tributario, de que el Estado hace uso cuando estima sus ingresos provenientes de los tributos no lo puede negociar con los contribuyentes, si no es por medio de una ley emitida por el Congreso de la República, a diferencia de las multas y los recargos que de acuerdo a la Constitución Política de la República si los puede exonerar el presidente por medio de un acuerdo gubernativo ya que es una de las funciones que le otorga la misma Carta Magna.

Los impuestos no son negociables ni rebajarles, las multas y sanciones si, por lo menos en nuestro sistema, ya que no se puede dejar a la discrecionalidad del funcionario el cobro o el perdón del pago de un tributo después que se ha llevado a cabo el hecho generador previamente tipificado en la ley, y que da origen a la obligación jurídico tributaria, para dar cumplimiento tanto al principio de legalidad como al de igualdad del derecho tributario, y haciendo uso del derecho que le confiere la Constitución Política de la República, a través del "Artículo 171, que establece entre otras atribuciones del Congreso las siguientes:

C) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;"



h. Finalidad de cobertura del gasto público

La finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene la satisfacción de las necesidades públicas así como subsistencia del mismo Estado. Los tributos a la vez tienen otros fines como la redistribución de la riqueza.

En lo relativo a las finanzas estatales, su principal fin es cubrir los gastos del Estado, depende en la forma en que el Estado cumpla con el gasto público, así se redistribuirá la riqueza entre la población, si tomamos en cuenta que el Estado es una entidad de naturaleza no lucrativa, cuyo objetivo principal es la realización del bien común, este objetivo solamente se consigue mediante la satisfacción de la mayor cantidad de necesidades básicas de la población.

Para satisfacer estas necesidades el gobierno realiza gastos lo que debe pagar con los recursos que percibe de los contribuyentes. La principal fuente de ingresos del Estado son los tributos. En relación a esta obligación ciudadana el "Artículo 135 de la Constitución Política de la República norma dentro de los derechos y deberes de los guatemaltecos, en sus literales, c) trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos; y d) contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley."

i. Capacidad contributiva

El contribuyente debe tener de acuerdo a teorías financieras, económicas, políticas, sociales y culturales capacidad económica para contribuir a los gastos públicos, así establece “Matías Cortes Domínguez citado por Héctor Villegas, la capacidad económica es el más valioso instrumento de interpretación del derecho positivo y el único soporte valido de estructuración de la dogmática del tributo.”⁵

Si el contribuyente no cuenta con capacidad contributiva difícilmente podrá cumplir con la obligación tributaria aun cuando se haya cumplido el hecho generador, la capacidad contributiva conocida también como capacidad de pago es una de las garantías del derecho tributario reconocido constitucionalmente en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República y uno de los principales bastiones de los derechos del contribuyente, a la vez límite del poder tributario, el mismo establece como uno de los principios de la tributación que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

1.4. Derecho tributario como rama del derecho financiero

El derecho tributario es una de las partes en que científicamente se divide el derecho financiero. Es un conjunto de principios y normas jurídicos que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio de tributo.

⁵ Villegas, Héctor. **Ob.cit** Pág. 156.

Según la moderna doctrina alemana es parte del derecho financiero; a la par del derecho presupuestario y el derecho patrimonial público, es la rama del derecho financiero que estudia la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de éste con los particulares, y las situaciones que de estas relaciones se originan.

“Fernando Saínz de Bufanda, proporciona una definición que abarca los elementos estructurales del tributo en donde engloba a todos los componentes de la relación jurídico tributaria, así como las normas que componen el derecho tributario, es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero.

Sergio Francisco de la Garza, además de una definición positivista y bastante escueta del derecho tributario, agrega la pregunta del por qué nace el derecho tributario. La respuesta la encuentra en Jarach, quien hace una importante relación del derecho financiero con el derecho constitucional llegando a afirmar que por razones tributarias nace el estado moderno de derecho.”⁶

El argumento que en derecho tributario se encuentra es en el conjunto de las normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídico tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de los tributos, a la pregunta ¿por qué nace el derecho tributario?

⁶ Sainz de Bufanda, Fernando. **Hacienda y derecho**. Citado por Francisco de la Garza. Pág. 15.

La cual se establece de la siguiente manera y misma que nace en virtud de un proceso histórico constitucional, el ejercicio del poder fiscal o sea el poder imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del derecho tributario como tal y la base del derecho constitucional moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el estado moderno de derecho.

La definición que se plasma se adapta al sistema guatemalteco es la siguiente: el derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos. Norma y crea instituciones que por su especial estructura son sui generis en el derecho en general.

1.5. Principios fundamentales del derecho tributario

El derecho tributario cuenta con una serie de principios fundamentales, mismos que en muchos casos son conocidos como garantías del contribuyente, en la presente investigación científica donde se ve reflejado la necesidad y viabilidad de la constitución de la procuraduría para la defensa del contribuyente en Guatemala se analizan los siguientes: a) legalidad; b) reserva de ley; c) capacidad de pago; d) igualdad; e) generalidad; f) proporcionalidad; g) irretroactividad; h) prohibición de doble tributación; i) no confiscación; j) equidad y justicia tributaria.

a) Principio de legalidad

Es el conjunto de normas debidamente reguladas en un cuerpo normativo la cual establece una sanción correspondiente de acuerdo a la conducta del ser humano en la sociedad. Por su parte “Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres hacen un análisis respecto al principio de legalidad estableciendo que el principio de legalidad, es aspiración común de todos los pueblos en el campo específico de la tributación, surgió en varios lugares.

Pero se trae a colación la forma de tomar como marco histórico la Carta Magna impuesta a Juan Sin Tierra por los barones normandos, consignando en una de sus prescripciones la frase, no taxation without representation, a la vista de esa insurgencia contra el poder unipersonal de tributar, el principio incorpora la connotación de auto tributación; por eso la idea de la imposición pasó a depender de la audiencia de un consejo indicado por los gobernados.”⁷

“En los Estados Unidos imperaba el judicial review, privilegiando el poder judicial. En Francia el rey era todo (L’État cést moi). El rey hacía la ley y sus funcionarios la aplicaban y, según sus designios personales, juzgaban las demandas del pueblo. La revolución abolió el régimen, al rey, la monarquía, el Estado y todo lo demás. La república burguesa reinventó el Estado y sus funciones, siendo la ley expresión de una abstracta y soberana voluntad general, en lugar de la voluntad unipersonal del rey.

⁷Pistone Pasquale, y Taveira Torres Heleno. **Estudios de derecho tributario constitucional e internacional**. Pág. 347.

En consecuencia se debe interpretar que la norma jurídico-tributaria no puede ser extraída del *ordo iuris* ni obtenida por analogía; debe estar presente en la ley, de forma inequívoca, obligando al legislador a tipificar los hechos generadores y deberes tributarios.

De poco serviría fijar en el legislativo la función de hacer las leyes fiscales (legalidad) si esto no permitiese al contribuyente conocer claramente su deber (tributario) y previamente no causar sorpresa al contribuyente. La oscuridad de la ley fiscal abriría espacio para la interpretación aplicativa del ejecutivo. Esto se revela porque los principios de la legalidad, anterioridad, anualidad, tipicidad e irretroactividad son principios conexos y entrecruzados.

El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a aspectos legales de su regulación, sin contravenir ni irrespetar el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede encontrar el principio de legalidad en varios Artículos, principiando por el Artículo: 5 que norma que nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley; el Artículo 24 que regula que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley; por su parte el Artículo 28 señala la facultad de todo habitante de la república de hacer sus

peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la ley, de la misma manera podría seguirse citando artículos relativos al principio de legalidad; sin embargo, el Artículo constitucional que recoge ampliamente este principio en el derecho tributario es el "Artículo: 239 que literalmente señala: 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) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación".

El código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas se encuentra inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado el mismo en sus primeros tres considerandos. Para ampliar el concepto, se define a este principio como: la limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que solo por la ley se pueden establecer tributos. A su vez "Raúl Rodríguez Lobato señala que se circunscribe a un estudio del principio de legalidad desde dos puntos de vista, el primero establece que 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 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 está normalmente encargado de la formación de leyes.”⁸

b) Principio de reserva de ley

Analizando en esencia los principios de legalidad y reserva de ley se concluye que ambos enmarcan una situación dependiente ya que son concordantes, el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una ley, y el segundo regula que para que esa ley sea válida debe ser creada por el órgano competente, en el caso de Guatemala, el organismo legislativo es el ente competente para la realización de esta función. El principio de reserva legal se encuentra regulado en el Artículo 171, literal c), de la Constitución Política de la República el cual regula: “Otras atribuciones del Congreso... c) decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.”

Este artículo constitucional es la base fundamental del principio de legalidad. En conclusión, el principio de legalidad puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al derecho tributario *nullum tributum sine lege*, que significa es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley. En ese sentido se transcribe la

⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal. Pág. 43.**

parte medular la gaceta número 59 expediente 471-2000 de la Corte de Constitucionalidad que dice “la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, tipo impositivo, período fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, descuentos, reducciones y recargos, sanciones e infracciones. Por lo tanto, ley y solamente la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias.

c) Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo a su situación financiera en la sociedad.

Este principio no es, sino el principio de justicia de “Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo, establece 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.”⁹

Actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago y se encuentra contenido en la Constitución Política de la República en el primer párrafo del Artículo 243 que establece: El sistema tributario debe ser justo

⁹ Smith, Adam, Citado por Castillo, Jorge Mario. **Derecho comparado**. Pág. 54.

y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.

Al analizar la norma constitucional citada se desprende que la misma inspira protección hacia los contribuyentes con menor capacidad contributiva, ya que como claramente lo expresa, el sistema tributario debe ser justo. La palabra justicia, tiene una acepción amplia como se desprende de la definición dada por “Manuel Ossorio: Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme a derecho y a la vez, el término equidad, lo define como: justicia distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad.”¹⁰

Este principio obliga al Estado a aplicar el cobro del tributo en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

Al respecto, la ley del impuesto al valor agregado, contempla un régimen especial de pago para los pequeños contribuyentes que no se aplica a los contribuyentes normales o a las empresas mercantiles, como es el caso de los pagos trimestrales del 5% contenido en el tercer párrafo del Artículo 50 de la ley en mención.

¹⁰ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales.** Pág. 66.



d) Principio de igualdad

El principio ahora analizado, se encuentra contenido en el “Artículo 4 de la Constitución Política de la República que regula: En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.” Este principio es aplicable al campo tributario e en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciándose en el sentido que en Guatemala todos los seres humanos son iguales en iguales condiciones y desiguales en condiciones desiguales, el cumplimiento del respeto a esta desigualdad inspira el principio de igualdad. Baste citar como ejemplo las prerrogativas que la ley otorga a un funcionario judicial, derivadas de su calidad como tal, mismas que no las tiene un ciudadano común, porque no se encuentran en iguales condiciones.

Este principio está inspirado en la concepción clásica de los principios generales de derecho, en los *luris precepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*, cuyo significado es el siguiente:

1º. Vivir honestamente, *honeste vivere*; enseña lo que el hombre se debe a si mismo se limita a una pura honestidad, la cual puede violarse sin hacer daño a nadie cuando se hace una cosa que está permitida, pero no es conforme al decoro, en relación a los tributos podríamos identificar este principio como pagar impuestos correctamente.



2°. No hacer mal a otro, *neminem laedere*; lo que debe a los demás nos ordena que no hagamos en el comercio de la vida cosa alguna que cause daño o perjuicio a otra persona, cualquiera que ella sea, en sus bienes, en su reputación o en su cuerpo, en el ámbito tributario lo podemos aplicar entregando las facturas y llevando la contabilidad correctamente.

3°. Dar a cada uno lo suyo, *suum cuique tribuere*; enseña a los encargados de la administración de la justicia las reglas que deben seguir en el desempeño de sus funciones, en el campo tributario este principio se aplica al correcto actuar de los funcionarios de la superintendencia de administración tributaria y tribunales competentes.

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

En el mismo sentido los expedientes acumulados números. 217-91 y 221-91 establecen que “El Artículo 16 también establece la obligación del notario que autorice contratos cuya cuantía sea mayor de treinta y seis mil quetzales, de hacer mérito del atestado que



compruebe el cumplimiento de la obligación tributaria de los otorgantes y que la “violación de este precepto hace al notario solidariamente responsable del pago de la obligación no satisfecha.”

Existe desproporción e irrazonabilidad en el precepto que hace al notario solidariamente responsable de una obligación que ya está incumplida. La multa impuesta al notario que omite el aviso resulta confiscatoria porque el monto excede a los honorarios que pudieran corresponder al profesional conforme arancel, lo que es contrario a lo preceptuado por el Artículo 243 de la Constitución Política de la República.

Adicional a lo anterior, se puede encontrar este principio de la tributación en la gaceta número 9, expediente 39-88 y 40-88; y gaceta número 32, expediente 287-93 que literalmente establece: El cuestionamiento que se formula contra el “Artículo 1 de la precitada ley se apoya en que al haber creado esa norma un impuesto que únicamente recae sobre el ejercicio profesional de los abogados y notarios, se incurre en discriminación y se privilegia al resto de profesiones liberales, cuyo ejercicio no se grava. De este modo, sostienen los accionantes en su planteamiento, se contraviene el principio de igualdad reconocido por el Artículo 4º. De la Constitución.”

Obviamente, la igualdad a que se refieren los accionantes es la de carácter tributario, pues aunque no lo indiquen así expresamente en su demanda, dicha naturaleza se deduce del hecho de que impugnan una ley que crea tributos. El principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben

integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el Artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones.

Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado.

En este sentido se ha pronunciado esta Corte, al dar al principio de igualdad tributaria el sentido y alcances vertidos en la sentencia dictada el dieciocho de julio de mil novecientos noventa y uno, en la que afirmó que la garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias.

Debe tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas.

Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de

establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado.” (gaceta 21, página 14)

e) Principio de generalidad

El principio de generalidad es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, es decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República, con limitaciones como puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago que si bien es cierto, todos tenemos la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los tributos, también lo es que se debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

El principio de generalidad de la imposición exige a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no admitiéndose en el marco de un impuesto particular, otras excepciones a la obligación tributaria que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social y cultural. “Fernando Sainz de Bufanda sostiene que: el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, en la medida que tengan la necesaria capacidad contributiva puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley.”¹¹

¹¹ Sainz de Bufanda, Fernando. **Lecciones de derecho financiero**. citado por el Doctor Humberto J. Bertazza, Pág. 89.

A finales del siglo pasado se principió a estudiar por parte de los doctrinarios la aptitud de los contribuyentes para pagar impuestos. De este estudio surge la tesis alemana del mínimo de existencia fundándose en que el hombre tiene derecho a la subsistencia y debe gozar de los medios económicos indispensables para mantener su existencia.¹⁶

La Constitución Política de la República en el Artículo 135 literal d) recoge el principio de generalidad al normar que: son deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos contribuir a los gastos del Estado en la forma establecida en la ley, y el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, desarrolla el principio de generalidad en materia tributaria en el primer párrafo del Artículo 1 que copiado literalmente dice: “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.”

Cabe destacar que, el principio de generalidad tiene su excepción, y esta excepción se encuentra representada por la exención, ya que todas las leyes tributarias contienen uno o dos artículos que norman las exenciones generales o específicas.

Sobre el principio de generalidad la Corte de Constitucionalidad, se pronuncia en la gaceta número 25 expediente 217-91, que copiado literalmente estipula: “inconstitucionalidad de la segunda oración del párrafo primero del Artículo 95. Sostienen los peticionarios que es inconstitucional: porque la facultad conferida a la dirección general le permite establecer discriminaciones entre los contribuyentes,



contrariando así el Artículo 4 de la Constitución. También resulta inconstitucional conforme al Artículo 46 de nuestra Carta Magna, armonizando con el Artículo 24 de la convención americana sobre derechos humanos, que establece la igualdad de toda persona ante la ley, y el derecho a igualdad y protección de la ley, sin discriminación alguna”.

f) Principio de proporcionalidad

En teoría proporción es la disposición, conformidad o correspondencia, debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si, por lo que en materia tributaria se puede decir que la proporcionalidad es la correcta distribución entre las cuotas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos gravados.

Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a los representantes del Estado, como entes recaudadores una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de ingresos netos que hayan percibido, pues en este caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el Estado confisque bienes a los ciudadanos, violando con ello el Artículo 243 de la Carta Magna en su parte medular, específicamente del sistema tributario debe ser justo.

Por lo que se puede agregar que los diferentes gravámenes deben estar de acuerdo con la capacidad económica, las personas que tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa, no cuantitativa superior a los medianos, y a los de reducidos recursos.

Este principio aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas porque en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos, por lo que el contribuyente debe pagar los tributos que le correspondan por ley, sin que afecte su patrimonio personal el pago de los mismos.

Por lo tanto se puede decir que el principio de proporcionalidad se estructura dentro del derecho tributario atendiendo a los siguientes tres elementos primordiales:

- a. La capacidad económica de los ciudadanos a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente no cuantitativamente en función de dicha capacidad.
- b. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable de la ley.
- c. Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sea sólo uno o dos de los contribuyentes que soporten su totalidad.



Incluso la Iglesia Católica hace referencia a lo anterior en la Encíclica “Centesimus Annus”, dada en Roma el 1º. De mayo de 1991, Capítulo IV que estableció: “No podrán obtenerse tributos sino con la condición que la propiedad privada no se vea absorbida por la dureza de los tributos e impuestos”, teniendo en cuenta que “el derecho de poseer bienes en privado no ha sido dado por la ley, sino por la naturaleza y, por tanto, la autoridad pública no puede abolirlo, sino solamente moderar su uso y compaginarlo con el bien común”.

g) Irretroactividad

Este principio se encuentra enunciado en el “Artículo 15 de la Constitución Política de la República que regula: La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”, norma que se desarrolla en el “Artículo 66 del código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas cuando establece que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes, por lo que tácitamente regulan un beneficio al contribuyente infractor similar a lo establecido en la Carta Magna en relación al delito.”

Respecto al principio de irretroactividad, se ha dicho del mismo que constituye un criterio normativo para el juez, pero no rige para el legislador, el cual puede dejarlo de lado con relación a ciertas materias, que en su opinión deban quedar al margen de ese principio.



Así, en otros países se han dictado leyes impositivas y leyes jubilatorias, con carácter retroactivo, que determina un criterio de interpretación, obligatorio para los jueces, pero no para el legislador, que puede, por una ley particular alterar la norma general, situación que en Guatemala, no es posible por el principio constitucional normado en el Artículo 15 de la Carta Magna y desarrollado además en el mencionado Artículo 66 del código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas.

En el mismo contexto el Artículo 7 de la misma norma regula lo normativo a la vigencia en el tiempo, y establece que la aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a los siguientes enunciados:

1. las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el diario oficial, atendiendo al principio de irretroactividad las normas tributarias regirán en fecha posterior a su propia emisión.
2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente, y respetando el principio de irretroactividad de la norma tributaria, que deberá regir a futuro, no imponiendo tributos a hechos acaecidos en el pasado, aunque este pasado sea de un día.

3. La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el impero de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes, este inciso ha sido debatido en diferentes foros, pero el mismo garantiza los derechos adquiridos de los contribuyentes en fechas anteriores.

4. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la administración tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.

Este capítulo encierra, la importancia que tiene el derecho tributario, en la actividad financiera, además es la rama fundamental derecho financiero que propone la forma de su estudio en un aspecto jurídico, a este derecho se le conoce con el nombre de derecho impositivo o fiscal, también encierra la relación que tiene este derecho con las demás ramas del derecho.

Esta especificación del derecho tributario nos ayuda a que el estado al igual que los contribuyentes pueden ejercer debidamente la potestad tributaria, tanto de crear como de percibir los tributos que no son más que un conjunto de normas jurídicas que se norman en diversos aspectos.



Así mismo posee diversas características y principios fundamentales que tendrán que acatarse y cumplirse para llevar a cabo el proceso de la tributación, para que se lleven a cabo los principios constitucionales, que deben ser respetados tanto por las entidades estatales como para los contribuyentes.

La forma con que se constituye la tributación no es más que la adquisición de bienes para el estado para tener un sostenimiento económico esencial, esta forma de tributación se basa más que todo en la capacidad económica de cada ciudadano a fin de contribuir en una forma cualitativa no cuantitativa en función de cada capacidad.





CAPÍTULO II

2. Teorías que informan al derecho tributario

En materia tributaria se discuten varias teorías sobre las cuales se establece que en derecho tributario debe imperar la irretroactividad, tal como a continuación se reglamenta: a) teoría de los derechos adquiridos; b) teoría del hecho cumplido; c) teoría de la situación jurídica; d) teoría de duguit y jeze.

I. Teoría de los derechos adquiridos

Penetrar en la noción de derecho adquirido es la clave para reconocer cuándo una ley es o no retroactiva, y que se trata de una noción clásica del derecho, trayendo a colación la teoría de Duverger, quien distingue los derechos adquiridos de las simples expectativas, diciendo que los primeros son los que pueden ejercerse actualmente y a los que el poder público debe protección, tanto para defenderlos de los ataques de terceros cuanto para asegurar sus consecuencias contra ellos. En cambio, las expectativas no son sino gérmenes de derechos que para desarrollarse necesitan la realización de acontecimientos ulteriores. Por eso la ley nueva no debe arrebatar el derecho que alguien hubiese adquirido, pero puede disponer libremente de las meras expectativas.



Al establecer los diferentes tipos de teorías, se adquiere un derecho cuando se reúnen todos los presupuestos exigidos por la norma para su imputación a favor del sujeto en calidad de prerrogativa jurídica individualizada.

II. Teoría del hecho cumplido

Para esta tendencia la nueva ley no puede regir los hechos cumplidos con anterioridad a su sanción. Si el hecho estaba en trazo de realización, si no estaba concluido, entonces cae bajo la nueva ley. Este principio no genera mayores discrepancias, pero las dudas aparecen cuando ya no se trata de apreciar el hecho en sí, sino sus consecuencias.

III. Teoría de la situación jurídica

Acepta la diferenciación entre efecto retroactivo y efecto inmediato, prescindiendo por completo de la naturaleza de las situaciones alcanzadas por la ley nueva. Hay que distinguir entre hechos cumplidos, definitivamente terminados bajo una ley anterior en cuanto a su creación o efectos proyectados hacia delante pero consumados en virtud de aquella, que no son modificables por la ley posterior – y situaciones en curso- que son afectables por la ley nueva.



IV. Teoría de duguit y jeze

Estos doctrinarios establecen que la base de su teoría consiste además, en distinguir las situaciones individuales o subjetivas y situaciones legales u objetivas, donde la nueva ley no puede modificar una situación jurídica subjetiva, en tanto que la situación objetiva puede ser afectada por aquella, sin incurrir en retroactividad, ya sea que dicha situación emane de la ley o sea la consecuencia de un acto-condición.

Se considera que el código tributario guatemalteco recoge tres de las teorías de excepción de la numerada con el numeral 4 en el Artículo 7 desarrollado en el párrafo que antecede con el número tres, normas que regulan en general la no afectación de los derechos adquiridos de los contribuyentes, y que es congruente con lo que regula el Artículo 66 del mismo cuerpo legal ya que el mismo hace referencia a la aplicación de la irretroactividad en materia tributaria.

2.1. Prohibición de doble tributación

El derecho tributario se encuentra inspirado también en el principio de la prohibición de la doble tributación el cual se encuentra contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República que establece: Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.



Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

En relación a la doble tributación, en la mayoría de los países no federados la doble tributación es inconstitucional porque viola el principio que la prohíbe; como es el caso de Guatemala, por lo que se hace necesario analizar en que consiste la misma.

Esta se concreta cuando un mismo sujeto pasivo durante un mismo período fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador por uno o más sujetos activos ya sea que se trate del gobierno central o del gobierno local o municipal, imponiendo el pago de dos o más tributos.

2.2. Principio de confidencialidad

El “Artículo 24 de la Constitución Política de la República hace referencia clara a la aplicación del principio de confidencialidad en materia tributaria, ya que establece que es punible revelar todo lo relativo al pago de impuestos, por lo cual no es aplicable el artículo de la publicidad de los actos administrativos contenido en el Artículo 30 de la misma Carta Magna. En el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, se encuentra desarrollado este principio en el Artículo 101, mismo que fue reformado por el Artículo 68 del decreto 20-2006 del Congreso de la República el cual establece las informaciones que la administración tributaria obtenga por cualquier medio previsto en este código, tendrán carácter de confidencialidad.”

Los funcionarios o empleados de la administración tributaria no podrán revelar o comentar tales informaciones, ni los hechos verificados. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdida, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades y documentación de los contribuyentes”.

En relación al principio de confidencialidad nos podemos preguntar ¿qué es reservado? Una respuesta adecuada sería cuando sólo pueden tener acceso al expediente los apoderados, las personas que tengan interés legítimo, pudiendo sacar copias del expediente, cuando de tributos se trata el interés legítimo lo tiene principalmente el contribuyente.

La confidencialidad radica en la reserva absoluta en relación a la información recabada por el auditor o funcionario en la realización de su labor de fiscalización, información que solamente debe ser proporcionada a su superior o a un tribunal, la violación de esta reserva sobre la información invalidará totalmente la prueba que el funcionario recabe, si buscamos su significado en el diccionario encontramos que en términos jurídicos no se define el principio de confidencialidad o de reserva. Sin embargo, la palabra es definida en el lenguaje español, como “la guarda o custodia que se hace de una cosa.

Discreción, cautela, sigilo, silencio, por lo que es necesario el respeto a este principio con el objeto de asegurar tanto los derechos del Estado como de los contribuyentes.

2.3. Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios constitucionales que rigen el derecho tributario son únicamente aplicables al mismo, por lo que no podemos invocarlos en otra área del derecho, la Constitución Política de la República establece los mismos en materia tributaria, entre los que básicamente se citan:

2.3.1 Principio de legalidad o reserva

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el parlamento.

La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. *nullum tributum sine lege*. Se sustenta en los: Artículos 171 y 239 de la Constitución Política de Guatemala. “Artículo 239. 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) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y;
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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

Este principio lucha contra la incertidumbre y falta de certeza jurídica. “El abogado Luis Arturo Archila, citado por Raúl Antonio Chicas Hernández quien indica: La arbitrariedad llegó a tal extremo que era común hablar de que se legislaba por formulario al incorporarse a éstos una serie de exigencias y requisitos que el contribuyente tenía que cumplir sin que existiera norma legal o reglamento que fundamentara su aplicación.”¹²

¹² Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Esbozo del procedimiento administrativo tributario en Guatemala**. Pág. 67.



2.3.2. Principio de legalidad por preferencia de ley

Se refiere a que, para su aplicación, la ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorando u otra disposición de inferior jerarquía y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley, a efecto de agilizar su aplicación y evitar el detalle en materia legislativa.

Sobre este particular, es importante puntualizar el papel que juegan, en materia tributaria, las disposiciones inferiores a la ley; básicamente su rol se concreta a desarrollar la aplicación del tributo establecido en la ley; debe dar mayores explicaciones, facilidad para el cumplimiento y aspectos de aplicación administrativa.

Sentencia de fecha 8 de febrero de 1994 emitida por la Corte de Constitucionalidad, la Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Gaceta número 31, expediente 231-93, acción de inconstitucionalidad parcial en contra del acuerdo gubernativo 624-92, reglamento de la ley del impuesto sobre la renta, en cuya sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad estimó que dicho Reglamento



legisla funciones propias de una ley, invadiendo facultades del Congreso de la República.

Sentencia de fecha 20 de junio de 2006, emitida dentro del expediente de acción de inconstitucionalidad identificado con el número 533-96, referente a un Acuerdo emitido por la Municipalidad de la Ciudad de Zacapa que establece una tasa por extracción de un producto, utilizando pozos mecánicos, la doctrina asentada por la Corte de Constitucionalidad quedó así: el principio de legalidad en materia tributaria, que garantiza que la única fuente creadora de tributos puede ser la ley, estableciendo que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, así como la determinación de las bases de recaudación de dichos tributos.

En el “Artículo 255 de ese cuerpo de normas fundamentales se establece que la captación de recursos económicos del municipio debe sujetarse al principio contenido en el artículo 239 citado la tasa es una relación de cambio en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público.”

De esta definición se infiere que el tributo creado en el acuerdo que se impugna no constituye una tasa... En todo caso, esta exención en la forma creada encuadra en la definición legal de arbitrio que hace el artículo 12 del código tributario.



Por las razones expresadas, se concluye que el artículo 1º. Del Acuerdo objetado contraviene lo preceptuado en los Artículos 239 y 255 de la Constitución porque la creación del tributo que en él se regula compete con exclusividad al Congreso de la República.

2.3.3. Principio de justicia y equidad

Este principio se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo y equitativos, en forma proporcional. Este principio tiene fundamento en lo que establece el Artículo 135, inciso d) y en el Artículo 243, ambos de la Constitución Política.

En Guatemala debe existir una justa distribución de las cargas tributarias, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar las mismas y responder por el pago del tributo; sino debe atenderse siempre esa condición particular económica del sujeto pasivo.

Principio de justicia y equidad. Fallos Corte de Constitucionalidad Sentencia del 5 de febrero de 2002: "...En el Artículo 243 de la Constitución exige que "el sistema tributario debe ser justo y equitativo". En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación



de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales.

Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad, aptitud subjetiva comparativa la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivización del tributo) Gaceta número 63, expediente número 1233-01.

2.3.4. Principio de igualdad y generalidad

El principio de la igualdad es un valor supremo de todo el ordenamiento jurídico y que, por lo tanto, resulta de aplicación en la materia tributaria. En el ordenamiento jurídico deriva del contenido del Artículo 4 de la Constitución Política.

Este principio ordena el tratamiento igual entre iguales, y faculta el tratamiento desigual entre desiguales; siempre y cuando las diferencias establecidas estén debidamente fundamentadas. Ello impide que se puedan instaurar situaciones de privilegio o discriminación en materia fiscal, esto es, *intuito personae*.

Se establece el postulado de que el principio de igualdad ante las cargas tributarias va íntimamente relacionado con la concepción democrática de Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho surgido de la revolución Francesa, en rechazo al régimen de privilegios existentes antes de dicha gesta.

Visto desde otra perspectiva, conforme los postulados de este principio, la obligación de contribuir con los gastos del Estado debe alcanzar a todos aquellos sujetos que pongan de manifiesto su capacidad económica para afrontar su obligación; no es correcto que determinadas personas que estando en la cobertura de una figura impositiva, por causas justificadas, gocen de la concesión de exenciones, minorizaciones u otras formas de beneficios individualizados.

Sentencia emitida por la Corte de Constitucionalidad el 16 de diciembre de 1999 sobre este principio: En materia tributaria las exenciones expresan la revelación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas Gaceta número 54, expediente 105-99.

2.3.5. Principio de capacidad económica, contributiva o de pago

El tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que se grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente sus márgenes de ganancia, así como la disponibilidad de recursos para inversión en



actividades productivas, evitando con ello desmotivar la inversión que permite el buen desarrollo del país.

Así se establece de la siguiente manera: El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con la que el mismo se ponga de manifiesto el índice seleccionado de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería inconstitucional.

La Corte de Constitucionalidad se refirió de la siguiente manera en la sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995: Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual.

Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen,



los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo...” gaceta número 37, expediente 167-9

2.3.6. Principio de no confiscación

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o bien, afecten al mínimo necesario o vital que cada sujeto pasivo necesita para afrontar sus necesidades básicas. Artículo 41 y 243 de la Constitución Política de la República.

2.3.7. Principio de la no doble o múltiple tributación

El mismo se fundamenta en que dentro de un Estado no puede permitirse que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces por un mismo, por dos o más sujetos activos de la relación tributaria. Le queda prohibido al sujeto con potestad tributaria, establecer tributos cuyos hechos generadores den nacimiento a más de una obligación tributaria. Se trata de evitar con este principio, castigar doblemente a los sujetos pasivos que intervienen en la realización de un acto.

2.3.8. Principio de la no retroactividad de la ley tributaria

La ley tributaria no tiene efecto retroactivo; o sea que la misma no puede aplicarse dentro del ámbito temporal hacia el pasado; la prohibición consiste en que no puede



retrotraerse la aplicación de la ley, a hechos o supuestos establecidos o no por otra ley anterior. El Artículo 15 de la Constitución Política de la República establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal, cuando ello favorezca al reo.

Así se establece en la Carta Magna que solo en materia penal, si embargo se debe establecer que en materia de derecho tributario queda en poder del órgano correspondiente, la cual es la Superintendencia de administración tributaria.

El derecho tributario está formado por diversas teorías que explican el funcionamiento de cómo llevar a cabo la esterificación de las leyes generales en materia tributaria, la carta magna hace referencia a la prohibición de la doble tributación así como del uso y la aplicación del principio de confidencialidad en materia tributaria.

La Constitución Política de la República establece principios que rigen el derecho tributario y que únicamente son aplicables al mismo, de igual forma pertenece el principio de legalidad, con exclusividad al congreso de la república decretar, crear impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, de manera singular son aplicables todos los demás principios pero siempre llevando a cabo la forma de cómo administrar y pagar tributos conforme a la ley, en lo cual también la ley tributaria no tiene efecto retroactivo y no puede aplicarse dentro del ámbito temporal hacia el pasado salvo en materia penal cuando ello favorezca al reo.



CAPÍTULO III

3. Derechos de los contribuyentes

3.1. Defensa del contribuyente

Con el surgimiento de la sociedad y el Estado, nace también la necesidad de financiar el gasto público, en la antigüedad las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos generalmente en especie, y los pueblos vencidos por medio del botín de guerra, que también era principalmente en especie. En ese momento no había quien defendiera a los súbditos ni a los vencidos de los excesos de los gobernantes o vencedores.

Con el desarrollo del Estado moderno, se incrementa la necesidad de financiar los gastos estatales y se perfeccionan los sistemas destinados al cobro y percepción de los tributos.

En Roma, Estado imperial, nacieron diferentes tributos importantes que sirven de antecedente a los tributos modernos, como el impuesto a las herencias, el impuesto a las ventas, los impuestos a objetos suntuarios como las joyas y los carros, y otros.

En el imperio romano surgieron localidades llamadas *fora* y *conciliabula*, que eran ciudades independientes con la facultad de ordenar su administración interior y a sus habitantes, fijándoles el derecho de ciudadanía y la obligación de contribuir a las cargas



impuestas *munera*; por las cuales se denominó *municipes* a los habitantes de esas ciudades y *municipia* a las ciudades o villas. Entre los cargos públicos de las “municipia” estaban el *curator* que era quién velaba por los intereses fiscales y el *defensor civitatis*, que controlaba el uso de las rentas y defendía a los *municipes* o habitantes de las exacciones y abusos de los recaudadores de impuestos.

Durante la edad media era común el abuso que cometían los recaudadores de impuestos contra la población, lo cual generó muchos conflictos. Los conquistadores imponían tributos gravosos a los pueblos conquistados, en el medioevo hubo oscurantismo tributario y puede considerarse como la prehistoria de los recursos estatales, los tributos se cobraban con base en la contingencia, arbitrariedad y violencia.

Las independencias de los países otrora conquistados y gran cantidad de rebeliones, revoluciones y guerras, se iniciaron por la tributación injusta, se citan a manera de ejemplo, la independencia de los Estados Unidos de América y la de los países de América Latina.

Para defender a la población de los excesos de los recaudadores de impuestos y del fisco mismo, se desarrollaron a nivel teórico una serie de principios filosóficos y económicos relacionados con los tributos, sin que éstos tuvieran fuerza legal. Los principios son las normas o ideas fundamentales que rigen el comportamiento o la conducta; son el fundamento de algo; son la base, origen y razón fundamental sobre los cuales se procede o se debe proceder en cualquier materia.

3.2. Principios tributarios relacionados con garantías de los contribuyentes

Los principios tributarios son los que determinan la base del porque es la existencia y el sostenimiento por la cual se debe regir el sistema tributario o impositivo de cada Estado, contienen unos generalmente aceptados, aunque no se legisle específicamente sobre ellos, sin embargo para el motivo de este trabajo de investigación, los que se citan por tener fundamento legal son los siguientes:

1. De capacidad de pago

Según el cual, la carga tributaria que una persona debe soportar debe depender de la capacidad de pago de esa persona, después de haber satisfecho las necesidades de ella y su familia. Para la determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos; y, c) El consumo.

2. De equidad y justicia tributaria

Todos han de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, de conformidad con su capacidad de pago.



3. De igualdad

Se ha de gravar a todas las personas según su capacidad de pago, lo cual no significa una igualdad aritmética, si no que un sistema tributario justo, en el cual todos contribuyan de acuerdo a los principios anteriores de capacidad de pago y de equidad y justicia tributaria.

4. De no confiscación

Según este principio, se puede gravar la renta generada, pero no se debe gravar las fuentes generadoras de esas rentas, no se debe obligar a los contribuyentes a enajenar sus bienes productivos para pagar los tributos.

5. De no retroactividad de la ley

Las leyes tributarias no deben tener carácter retroactivo, rigen para el futuro, pero no para hechos ya sucedidos.

6. De la no doble o múltiple tributación

No se debe gravar dos veces un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo del tributo.

7. De legalidad

Corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo la acción de decretar impuestos ordinarios o extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de la recaudación, y conceder exenciones y la remisión de deudas tributarias.

3.3. Juridicidad en materia tributaria

En Guatemala, el artículo constitucional 221, establece que la función del tribunal de lo contencioso-administrativo es ser contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas, de manera general, sin establecer específicamente la juridicidad en materia tributaria.

3.4. Importancia de la defensa del contribuyente

Se considera que la defensa del contribuyente está íntimamente relacionada con dos temas importantes: la transparencia de la propia administración tributaria y el cumplimiento de los principios tributarios, si la recaudación y administración de los tributos es transparente y se cumplen los principios tributarios, es más fácil la defensa del contribuyente.

3.5. Tipos de defensa al contribuyente

Así mismo, la defensa del contribuyente puede ser analizada desde dos puntos de vista diferentes:

1. El primero, que está relacionado con el conocimiento, divulgación y atención que se le brinde al contribuyente para facilitarle el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias; éste, queda recogido en el artículo 3, inciso h) de la ley orgánica de la superintendencia de administración tributaria, que le asigna como función específica: Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Éste es interno y es responsabilidad de la administración tributaria, se asocia a los sistemas de calidad y excelencia en el servicio, especialmente en lo que respecta al servicio y satisfacción del cliente, sea éste el contribuyente o responsable. En este sentido se considera que los esfuerzos de la superintendencia de administración tributaria son buenos, aunque pueden ser mejorados.

2. El segundo va más allá de la satisfacción del contribuyente o responsable, se refiere a que se concreten las garantías que por precepto constitucional, legal o doctrinario y dentro del campo de los derechos humanos, deben necesariamente gozar los contribuyentes y sus responsables, con el objeto de evitar que se den excesos en contra de ellos por parte de la administración tributaria. Puede afirmarse que la defensa del contribuyente es el pleno cumplimiento y vigencia,

dentro de un Estado de derecho, de las “Garantías Aplicables a la defensa del contribuyente”, así como brindarles excelencia en el servicio, dándoles todas las facilidades para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

Las garantías son los derechos que la Constitución y demás leyes reconocen a todos sus habitantes y ciudadanos; son la concretización legal de los principios.

3.6. Garantías aplicables a la defensa del contribuyente

Las garantías o limitaciones, establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, código tributario, ley del organismo judicial, ley orgánica de la superintendencia de administración tributaria y otras normas, que en términos generales son aplicables a las disposiciones, acciones y resoluciones en materia tributaria, son las siguientes:

1.Amparo: Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido.

No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.



Normas relacionadas: Artículos 265 de la Constitución Política de la República; títulos uno y dos de la ley de amparo, exhibición personal y de constitucionalidad; 127, 146 y 147 del código tributario.

2. Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos y de las leyes de carácter general: En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley.

El tribunal deberá pronunciarse al respecto. Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.

Normas relacionadas: Artículos 266 y 267 de la Constitución Política de la República; títulos dos y cuatro de la ley de amparo, exhibición personal y de constitucionalidad; 127, 146 y 147 del código tributario; 8 de la ley del organismo judicial.

3. De audiencia: Aunque esta garantía está incluida en la del debido proceso, por su relevancia se trata por separado; se inspira en la doctrina anglo-sajona del debido proceso legal para la protección de la vida, la libertad y los derechos humanos, como un mecanismo en contra de la arbitrariedad del poder público, y se vincula estrechamente con el derecho de defensa que estipula que nadie podrá ser condenado, ni privado de



sus derechos sin haber sido citado oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Normas relacionadas: Artículos 12, 14, 32 de la Constitución Política de la República; 127, 146 y 147 del código tributario; 16 de la ley del organismo judicial.

4. De capacidad de pago: Indica que cada persona debe contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, de conformidad con su capacidad de pago; los que tienen más capacidad de pago deberían contribuir más y los que tienen menos capacidad de pago deberían contribuir menos. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Para la determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos; y, c) El consumo. Los ciudadanos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible en relación a su propia capacidad.

Norma relacionada: Artículo 243 de la Constitución Política de la República.

4. De confidencialidad: Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley.



Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.

Normas relacionadas: Artículo 24 de la Constitución Política de la República; 30 y 101 del código tributario; 74 de la ley del impuesto sobre la renta; 44 de la ley orgánica de la superintendencia de administración tributaria, 62 inciso c) del reglamento interno de la superintendencia de administración tributaria.

6. De acceso a archivos y registros estatales: Toda persona tiene derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización.

Norma relacionada: Artículos 31 de la Constitución Política de la República; y, 63 de la ley del organismo judicial.

7. De debido proceso: Incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho. Nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso. Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en

proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos.

Está vinculado estrechamente con la garantía de derecho de defensa. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

Normas relacionadas: Artículos 14, 29, 32, 44, 152, 153, 154, 183 incisos q) y r), 203 y 204, de la Constitución Política de la República, 19, 98, 99, 100, 102, 103, 107, 108, 109, 110, del 121 al 152 del código tributario; 16 de la ley del organismo judicial.

8. De Derecho de defensa y presunción de inocencia: Según esta garantía, la defensa de la persona y sus derechos son inviolables; nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido; y, toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.

Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la administración tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los



responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate.

El sindicato, el ofendido, el ministerio público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata además, ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

Normas relacionadas: Artículos 12 y 14 de la Constitución Política de la República, 126 y del 154 al 160 del código tributario; 16 de la ley del organismo judicial; 2 de la ley de lo contencioso administrativo.

Cabe señalar que el artículo 72 del código tributario, es opuesto a esta garantía, por lo que se cita: “Artículo 72. Presunciones. Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario” ello implica que no hay presunción de inocencia; sino que por el contrario, hay presunción de culpabilidad, lo cual es nulo ipso jure e inconstitucional.

9. De equidad y justicia tributaria: El sistema tributario debe ser justo y equitativo, cada quien debe contribuir de conformidad con la equidad que significa según le corresponda y debe ser justo, en el sentido de no exigir impuestos gravosos o



confiscatorios, se relaciona con la garantía de capacidad de pago; además, se considera que la justicia tributaria se concreta en última instancia, en la medida en que los tributos son bien aplicados para la satisfacción de las necesidades públicas, no basta que sea justa su percepción, es indispensable que sea justa su erogación.

Normas relacionadas: Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República; 22, y 98 inciso 11, del código tributario. 57 de la ley del organismo judicial.

10. De igualdad: La garantía de igualdad tributaria, establece que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias; por lo que, deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas.

Se trata de que en las mismas condiciones, se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado.

La justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política de la República y demás leyes que integran el ordenamiento jurídico del país. La justicia se gratuita e igual para todos.

Normas relacionadas: Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República, 22, y 98 inciso 11, del código tributario; 57 de la ley del organismo judicial.

11. De irretroactividad de la ley: Está garantía establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; que no hay delito ni pena sin ley anterior y no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penada por ley anterior a su perpetración; por lo que, las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro y no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos.

Normas relacionadas: Artículos 15 y 17 de la Constitución Política de la República; 66 del código tributario; 7 de la ley del organismo judicial.

12. De juridicidad: La actividad administrativa tributaria debe someterse al derecho, en el entendido que el derecho comprende la ley, la doctrina y los principios jurídicos. Este término es de un contenido más amplio que el principio de legalidad. En Guatemala la función del tribunal de lo contencioso administrativo es de controlar la juridicidad de la administración pública, incluida la tributaria. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: A finalidad y al espíritu de la misma; A la historia fidedigna de su institución; A las disposiciones de otras leyes sobre casos o

situaciones análogas; al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.

Normas relacionadas: Artículos 14, 203, 204, 212 y 221 de la Constitución Política de la República; del 161 al 169 del código tributario; y 10 de la ley del organismo judicial.

13. De legalidad: Los tributos y toda actividad administrativa de las organizaciones, funcionarios y empleados de la administración tributaria y de los órganos jurisdiccionales en aspectos tributarios, debe estar sometida y apegada a la ley, es decir debe ser legal. 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) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.



El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, así como a todo el territorio de la República.

Normas relacionadas: Artículos 17, y 239 de la Constitución Política de la República; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 67, 68; del 69 al 96, 98 y 168 del código tributario; 5 de la ley del organismo judicial.

14. De jurisdiccionalidad: Nadie puede ser juzgado por sí mismo o sea que “Nadie puede ser juez de su propia causa”; además, cada tribunal únicamente puede ejercer su función juzgadora dentro de un espacio determinado y del fuero que le está atribuido. En Guatemala, la justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política y las leyes de la República; corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado; la función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca; y, ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia.

Norma relacionada: Artículo 203 de la Constitución Política de la República.

15. De libre acceso a las actuaciones (a los tribunales y dependencias del estado): Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la administración tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los



responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate.

El sindicato, el ministerio público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley.

Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia.

Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización. Los actos y diligencias de los tribunales son públicos, salvo los casos en que por mandato legal, por razones de moral o de seguridad pública, deban mantenerse en forma reservada. La calificación será hecha por el juez en casos muy especiales y bajo su estricta responsabilidad. En todo caso los sujetos procesales y sus abogados tienen derecho a estar presentes en todas las diligencias o actos de que se trate y hacer las observaciones y protestas que procedan y en general enterarse de su contenido.



Normas relacionadas: Artículos 14, 29, 30 y 31 de la Constitución Política de la República; 126 del código tributario; 63 de la ley del organismo judicial.

16. De libertad de acción: Según esta garantía, toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe, no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella.

Normas relacionadas: Artículo 5 de la Constitución Política de la República.

17. De no confiscación: No deben existir tributos confiscatorios; un tributo es confiscatorio cuando grava la fuente generadora de los ingresos y no los ingresos generados. Un impuesto es confiscatorio cuando hace vender o perder al contribuyente sus fuentes generadoras de riqueza, para poder pagar los tributos, es decir cuando el tributo excede su capacidad de pago.

Normas relacionadas: Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República.

18. De no doble y múltiple tributación: No debe haber doble ni múltiple tributación. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.



Normas relacionadas: Artículos 243 de la Constitución Política de la República, 22 y 153 del código tributario.

19. De no pago previo o caución (No solve et repete): En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

Para ocurrir a este tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso. Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna.

Normas relacionadas: Artículos 28 y 221 de la Constitución Política de la República y 166 del código tributario.

Se establece que lo antes citado se fundamenta, en el artículo 38 del código tributario, a cual manifiesta la forma de pago bajo protesta y consignación, establece en su último párrafo: “Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.1”, lo cual es contrario al espíritu de las normas citadas; si



no hay determinación definitiva del monto del tributo, no debe haber pago, aunque sea bajo protesta.

20. De petición: Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. La omisión de uno o varios de los requisitos en las peticiones en materia tributaria, no será motivo para rechazar la solicitud.

La administración tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado o fundamentado en ley. Derivado de la garantía y derecho de petición, existe la garantía de resolver las peticiones o de respuesta.

Normas relacionadas: Artículos 28 de la Constitución Política de la República; 122 del código tributario; 1 de la ley de lo contencioso administrativo.

21. De que la administración resuelva las peticiones: La autoridad está obligada a tramitar y resolver conforme a la ley, las peticiones que los habitantes de la República de Guatemala dirijan individual o colectivamente. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.



Las peticiones que se dirijan a funcionarios o empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo.

El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver, para el efecto de lo ordenado en el párrafo precedente. Los órganos administrativos deberán elaborar y mantener un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que les formulen. Las peticiones que se planteen ante los órganos de la administración pública se harán ante la autoridad que tenga competencia para conocer y resolver. Cuando se hagan por escrito, la dependencia anotará día y hora de presentación.

Normas relacionadas: Artículos 28 de la Constitución Política de la República; 122 del código tributario; 1 de la ley de lo contencioso administrativo.

22. De prohibición de doble pena (Non bis in idem): Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la administración tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. La administración tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

Norma relacionada: Artículo 90 del código tributario.



23. De prohibición de multas confiscatorias o excesivas: Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

Norma relacionada: Artículo 41 de la Constitución Política de la República.

24. De restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos: Derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso; Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a las leyes específicas. El contribuyente o el responsable que hubiere efectuado pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, créditos fiscales, intereses, recargos y multas, devengará intereses hasta que se efectúe el pago sobre el total o el saldo que resulte a su favor. El saldo resultante de los débitos y créditos constituirá el monto a cobrar o a devolver al contribuyente o responsable, previa verificación de los saldos de cada impuesto. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la administración tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al ministerio de finanzas públicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días. Los contribuyentes a los responsables podrán reclamar ante la administración tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la administración tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo



pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el Artículo 99 de este código.

Normas relacionadas: Artículos 3 inciso 7, 50 inciso 9, 61, 99, 111 y 153 del código tributario.

25. Del carácter gratuito de las actuaciones ante la administración tributaria y de la impartición de justicia: La actuación administrativa será gratuita. La justicia se gratuita e igual para todos.

Normas relacionadas: Artículo 2 de la ley de lo contencioso administrativo; Artículo 57 de la ley del organismo judicial.

26. De forma, sencillez y celeridad: Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La administración de justicia debe ser pronta y cumplidamente administrada y se debe dictar providencias para remover los obstáculos que se opongan a ello.

Normas relacionadas: Artículo 2 de la ley de lo contencioso administrativo; 54 inciso g), 79 inciso e), 100 inciso c) de la ley del organismo judicial.



Con el surgimiento de la sociedad dentro del estado se prevé una necesidad de financiar los gastos públicos, de esta imperativa forma se analiza de cómo las personas individuales de una sociedad propicien el pago de los tributos, la cuna de la tributación se da en roma en donde nacieron los tributos que en la actualidad nos sirven de antecedentes para tributar la época moderna, entre estos impuestos a tributar se puede mencionar las herencias, los impuestos de ventas, joyas, motos, carros, pero de esta forma de tributar en la edad media se dio que se cometía abuso por parte de los recaudadores de los impuestos contra la población, lo cual siempre genera conflictos.

En la actualidad los principios tributarios se llevan a cabo de igual manera pero en ocasiones irregulares se comete abuso en la recaudación de tributos y es recomendable el principio de equidad y justicia tributaria de igualdad. Así mismo para que haya defensa del contribuyente se debe de ligar íntimamente los temas de transparencia de la administración tributaria y el cumplimiento de los principios tributarios.



CAPÍTULO IV

4. Análisis comparativo de diversas legislaciones

Se establece que en materia de derecho tributario se debe ampliar dicha materia debido a su gran importancia y trascendencia en la cual por ser de ámbito fiscal se debe dar lugar al derecho y uso comparativo de diversas normativas.

4.1. España y el consejo de defensa del contribuyente

4.1.1. Planteamiento de principios generales

Esta es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes.

La hacienda pública, vista desde una perspectiva jurídica que es la que aquí nos importa, es el conjunto de derechos económicos cuya titularidad atribuyen las leyes al Estado para que satisfaga las obligaciones de éste derivadas de la gestión de las necesidades comunes.

El ejercicio de estas titularidades, activas y pasivas, cerca de las haciendas privadas, que se funden en el Estado, organización rectora y representativa de la Sociedad, da vida al concepto dinámico de la hacienda como administración pública y reglada de los



intereses económicos comunes, el derecho tributario existe porque existen unas normas jurídicas que crean los tributos y establecen el procedimiento para su aplicación.

4.2. Objeto y ámbito de aplicación

La ley general tributaria establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y es de aplicación a todas las administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del Art. 1.1 ley general tributaria.

Como vemos, la nueva ley general tributaria delimita en el Art. 1 su ámbito objetivo, el cual consiste en el establecimiento de los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, estableciendo a continuación, si bien no de una manera clara, su grado de aplicación respecto a las distintas administraciones tributarias, incluidas las llamadas haciendas territoriales comunidades autónomas y entidades locales. El alcance de esta vinculación deriva directamente de los títulos competenciales que se establecen, en concreto en los siguientes preceptos:

- Artículo 149.1.1.a, condiciones básicas para garantizar la igualdad en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales.

- Artículo 149.1.8.a, normas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y determinación de las fuentes del derecho.

- Artículo 149.1.14.a, Hacienda general y deuda del Estado.



- Artículo 149.1.18.a, bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, que garanticen a los administrados un tratamiento común ante todas ellas, y procedimiento administrativo común.

En este punto, debemos recordar que, a efectos de lo previsto en esta ley, las referencias realizadas a las comunidades autónomas se entenderán aplicables a las ciudades con estatuto de autonomía de Ceuta y Melilla, sin perjuicio de lo establecido en las leyes orgánicas que aprueban los estatutos de autonomía de dichas ciudades.

Así, el apartado primero del artículo se ocupa de delimitar el objeto de la nueva ley, utilizando la fórmula de principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español frente a la fórmula de principios básicos y normas fundamentales del sistema tributario español que usaba la ley general tributaria 1963. De mayor interés se presenta la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación de la ley que el propio apartado realiza disponiendo que será de aplicación a todas las administraciones tributarias. La ley general tributaria 1963 no contenía una previsión parecida y, desde luego, no ofrecía un concepto legal de administración tributaria que, en todo caso, y habida cuenta el ulterior desarrollo constitucional y autonómico, habría quedado pronto obsoleto.

El Artículo. 1 hace a las administraciones tributarias se ha completar con la noción legal de administración tributaria que se halla en el art. 5 ley general tributaria 2003. También se hace mención del precepto comentado en la cual se detallan los títulos competenciales en que se funda el Estado para dictar la ley. Esa concreción, recomendada en el Informe Comisión 2001, se había, empero, venido efectuando



respecto de la ley general tributaria 1963 en diversas sentencias. No se contiene, no obstante, una delimitación de los preceptos que resultan de aplicación a todas las haciendas o administraciones tributarias y de cuáles no lo son, lo que bien podría haberse efectuado en una disposición adicional (así se sugería en el informe comisión 2001).

El Artículo ahora examinado tiene como antecedentes los Artículos. 1, 2 y 5 ley general tributaria 1963. La alusión a las “normas jurídicas generales” expresa la voluntad del legislador de que la ley general tributaria 2003 constituya una norma general, esto es, “norma general del régimen jurídico aplicable a todos los tributos cuya incidencia en la ordenación del programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria”. Se evidencia así su vocación de auténtico código tributario.

Ahora bien, lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el convenio y el concierto económico en vigor, respectivamente, en la comunidad foral de navarra y en los territorios históricos del país vasco (Artículo 1.2 ley general tributaria). Asimismo, la ley general tributaria no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la tesorería general de la seguridad social, que se regirán por su normativa específica.

4.3. Concepto general de tributo

La doctrina moderna admite pacíficamente que el tributo se define por diversos conceptos en la cual se aportan para una interpretación aceptada para la sociedad, misma que es una institución jurídica la cual es debidamente prestada por mandato de ley y que se impone con el fin de recaudar fondos para el sostenimiento del propio Estado.

4.3.1. Clasificación y fines del derecho tributario

1.º Es una institución jurídica. El vocablo institución ha sido objeto de muchos usos diversos por parte de los juristas, hasta el punto de que algún jurista ilustre prefiere, por ello, no usarlo. Sin embargo, resulta útil didácticamente comenzar advirtiendo que el tributo es una Institución jurídica, si se admite un concepto dado de institución, compartido, por otra parte, por un amplio y autorizado sector doctrinal.

2.º Es prestación debida, por mandato de la ley, a un ente público. Es decir, la obligación de pagar el tributo es una obligación ex lege.

3.º Las normas que regulan los tributos, y por tanto los ingresos que proporcionan, son normas de derecho público.

4.º Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas (sin perjuicio de otros fines).



Para la ley general tributaria los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas 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. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en el Artículo 2.1 ley general tributaria.

Este primer apartado recoge la definición general de tributo, empleando algunas referencias de contornos imprecisos (administración pública, gasto público) y la enunciación de los fines del tributo.

Respecto de éstos, el precepto distingue entre fin primordial de los tributos y fines no primordiales o accesorios. Mejora la redacción del Artículo 4 ley general tributaria 1963 (que contenía la enumeración de los fines de los tributos en el anterior cuerpo legal) en lo relativo al fin recaudatorio, que sigue siendo el primordial, y, sobre los fines accesorios, incorpora una referencia de orden constitucional, al agregar al ya positivizado de servir a la política económica general, el de atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

En puridad, esa referencia amplia sustituye a la más concreta que la ley general tributaria 1963 efectuaba aludiendo al fin de “atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. De ese modo



se permite dar cabida al ideario que se ha desarrollado por la jurisprudencia constitucional en torno a los valores superiores de (libertad, justicia, igualdad y pluralismo político) que consagra el Estado social y democrático de Derecho.

La introducción del concepto de tributo es una decisión arriesgada real academia de jurisprudencia y legislación, porque no coinciden el concepto más amplio de tributo perfilado por la jurisprudencia constitucional sentencias 185/1995, 182/1997 y 233/1999) y el concepto que propone el anteproyecto. Sin duda ello puede plantear problemas prácticos de importancia, por ejemplo, a la hora de determinar el ámbito de la reserva de ley.

Se configura el tributo como un ingreso público, esto es, un recurso de la hacienda pública, entendida ésta como conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus organismos autónomos. El artículo detalla que el tributo es una prestación pecuniaria. Ese rasgo no impide que, en la regulación de la obligación tributaria, la propia ley distinga entre la obligación tributaria principal, consistente en el pago de la cuota tributaria Artículo: 19 ley general tributaria 2003) y las obligaciones tributarias accesorias intereses, recargos.

Que la prestación sea pecuniaria, esto es, que se trate de una deuda en dinero en nada afecta al régimen de extinción de la deuda mediante la entrega de cosa distinta a la debida, con apoyo en el Artículo 1166 código civil y que, en el ámbito tributario, se concreta en el pago de las cuotas de ciertos impuestos con la entrega de bienes del patrimonio histórico Español (regulado en la ley 16/1985, de 25 de junio). Los tributos,



cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos (Artículo 2.2 ley general tributaria).

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

Así la definición legal de la tasa sigue pivotando, en la ley general tributaria 2003, sobre un doble supuesto de hecho: a) la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, b) la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público que afecten, se refieran o beneficien al obligado tributario expresión ésta última que reemplaza a la de sujeto pasivo del Artículo. 26 ley general tributaria 1963. Respecto de los servicios o actividades, para que el ingreso ex accionado tenga la consideración de tasa se mantiene la doble condición alternativa de que o no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados, o no se presten o realicen por el sector privado. No se concreta ya cuándo se entiende que los servicios o actividades no



son de solicitud o recepción voluntaria para el obligado en el cuerpo legal anterior sí se concretaba ese extremo. Dicho vacío puede, con todo, ser integrado, sin esfuerzos, acudiendo a la ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, que conserva una definición de la "no voluntariedad.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

Ahora bien, debemos tener en cuenta que las exacciones parafiscales son tributos y se rigen por la ley general tributaria en defecto de otra Ley específica.

Establece el Artículo 133 de la código español:

"1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.

En efecto, el Artículo. 133 ya transcrito proclama que el Estado tiene el poder originario de crear tributos de acuerdo con las leyes; aquí, la expresión «originario» ha acabado interpretándose en el sentido de que esa potestad tributaria del Estado para crear y establecer tributos no tiene más límite que los que le impone la corte española y los tratados internacionales.

Paralelamente, en el párrafo segundo del Artículo 133 se atribuye a las comunidades autónomas la titularidad de una potestad tributaria al establecer que «podrán establecer tributos con arreglo a la Constitución y a las leyes del Estado», siendo esta potestad tributaria una pieza esencial de la citada autonomía financiera que establece el Artículo 156 código español y a su vez, tal autonomía, una manifestación específica de la autonomía política con que se las configura en el Artículo. 2. código español derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que integran la nación española; derecho que se materializa en el acceso al auto gobierno Artículo. 143 y en la tenencia de sus propias asambleas legislativas Artículo. 152, que son las que permiten esa creación de tributos ya que, el tributo es necesario crearlo por ley, con competencia para aprobar y promulgar las leyes autonómicas respectivas y, entre ellas, las tributarias en materia de tributos propios y recargos sobre los estatales Artículo. 157.a) y b).



En la ley que crea el tributo, éste se configura como un vínculo jurídico, esto es, como un deber; y específicamente como un deber de pagar.

a) Esto implica que estamos ante un deber ex lege y que, por tanto, el primer elemento del tributo que debe estar definido en la ley que lo establece y configura es el supuesto de hecho en virtud del cual éste será aplicado (el denominado hecho imponible).

b) Pero, a su vez, este deber de pagar sólo puede tener sentido si el hecho imponible, definido por la ley como fundamento del deber tributario, se selecciona como tal, por expresar directa o indirectamente una situación en la que existe una riqueza un índice de capacidad económica; capacidad que es la que directa o indirectamente, repetimos en definitiva se pretende gravar, y que, por ello, se puede llamar muy correctamente objeto del tributo. Este es, pues, el segundo elemento que debe definirse, o en todo caso tomarse siempre en cuenta, por la ley.

c) Naturalmente, si, como hemos dicho, es esencial al tributo, como institución del Derecho, configurarse como un deber ex lege, también la propia ley que lo crea o instituye ha de definir el sujeto deudor, ya sea a título de contribuyente o deudor principal, ya sea como obligado por una responsabilidad solidaria o subsidiaria de aquellos deudores principales, o incluso por otro título.

d) Pero si la ley establece un deudor tributario, es evidente que éste lo es frente a un ente público, que es, por tanto, el acreedor del tributo o sujeto activo con derecho a



percibirlo. Cuarto elemento, pues, de la institución tributaria, que ha de ser definido, también, por la ley.

e) Naturalmente, el tributo se concreta en un pago de dinero, la prestación tributaria, cuya cuantía ha de determinarse, caso por caso, con arreglo a criterios de medida que la propia ley ha de especificar, y especifica con las denominaciones de «base imponible», «base liquidable» y «tarifa y tipos impositivos» (ver capítulo VIII). Quedando así concluida la configuración legal de la que hemos llamado estructura y elementos constitutivos del tributo como institución jurídica.

4.4. El sistema tributario

La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad Artículo. 3.1 ley general tributaria, la ley general tributaria en el Artículo. 3.1, enumera los principios materiales de ordenación del sistema, los principios constitucionales de justicia tributaria, sin incidencia inmediata sobre los procedimientos tributarios.

La capacidad económica constituye el criterio de justicia a seguir en la distribución de los impuestos. El bienestar económico, el nivel de vida, el poder económico, los medios materiales disponibles, son ideas que rigen el postulado de justicia que debe emparar el reparto de los impuestos. Las valoraciones sociopolíticas, pretéritas y presentes,



elaboran el concepto de capacidad económica que orienta en cada país y en cada época la organización de los impuestos. Se ha llegado a afirmar que el principio de capacidad contributiva o económica es, en este sentido, un tópico, como los principios generales del derecho. Pero cualquiera que sea el alcance o la eficacia normativa de la capacidad económica o contributiva para la distribución de los impuestos, en ella ha de descansar cualquier sistema impositivo que se repite moderno o evolucionado.

Como se establece en el Artículo. 31.1 código español, «conecta el citado deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente, y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. El Artículo 31.1 código español, en efecto, dijimos tempranamente en obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

Lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del Artículo 14 del código español: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza



mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.

La generalidad, como principio de la ordenación de los tributos, aun cuando omitido en el 31 del código español, no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos.

Tal generalidad, característica también del concepto de ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto la alusión «Intuitu personae», la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación, según expresa el Artículo 14 de la Constitución.

En cuanto al carácter confiscatorio, sólo puede predicarse cuando la exacción del impuesto produce efectos de tal índole, pero no simplemente cuando es gravoso. Hace falta incluso la necesaria prueba que demuestre que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible, no tan sólo que el importe resulta elevado. De admitirse el argumento de la parte recurrente, absolutamente todos los impuestos podrían considerarse confiscatorios.

El apartado primero del Artículo 3 de la ley general tributaria recoge los principios rectores de la ordenación del sistema tributario. La nueva ley enumera los mismos que la ley general tributaria 1963, que han sido, por lo demás, objeto de un intenso estudio



por la jurisprudencia constitucional aparecen algunos de ellos en el Artículo 31.1 código español. El precepto altera alguna expresión de carácter secundario, ganando en precisión.

Así se regula en principio un orden de ideas en la cual queda de obligada a satisfacer los tributos con mayor propiedad que la ley general tributaria 1963 que hablaba de personas llamadas a satisfacerlos, usando una terminología propia del Derecho sucesorio. Es de notar igualmente que la ley general tributaria 1963 predicaba tales principios de la ordenación de cada uno de los tributos mientras que la nueva ley los predica del sistema tributario en su conjunto.

La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios Artículo. 3.2 ley general tributaria.

El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones tienen carácter reglado y son impugnables en vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes Artículo. 6 ley general tributaria. El ejercicio de la potestad reglamentaria es siempre reglado, en el sentido de que ha de acomodarse, por definición, a las previsiones normativas que disciplinan la elaboración de los reglamentos o disposiciones generales contenidas, entre otras, en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno; en la propia ley general tributaria, para que los mismos sean válidos y puedan desplegar efectos, sin



incurrir en vicios de procedimiento. La fórmula empleada por el precepto es, pues, simplificada, en tanto muchos actos de gestión o de sanción presentan un contenido mixto, con elementos reglados pero también discrecionales, sujetos a la apreciación de la administración.

4.5. Potestad tributaria

La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley Artículo. 4.1 ley general tributaria. No obstante, las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con las leyes y el Artículo. 4.2 ley general tributaria. Asimismo, las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine Artículo. 4.3 ley general tributaria-

El Artículo comentado ha de ponerse en conexión tanto con el Artículo 31.3 código español que dispone que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley y, en especial, con el tenor del Artículo 133.1 código español ya reseñado, en el que se inspira la ley general tributaria 2003, examina el ámbito de esa reserva de ley precisando, a propósito del Artículo. 133.1 código español, que “este precepto define una competencia exclusiva del Estado, si se lee en conexión con el subsiguiente apartado segundo, y además, establece sin duda una general reserva de ley que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad originaria del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria”. El alcance de la reserva de ley en



materia tributaria, esto es, la determinación de aquellos concretos aspectos de los tributos que necesariamente han de ser regulados por ley se encuentra en el Artículo 8 ley general tributaria 2003, objeto de posterior comentario.

Así, la potestad tributaria de las deberá venir siempre delimitada por el respeto a los siguientes principios:

1.- Principio de instrumentalidad

La cual que se deriva del Artículo. 156.1 de la código español según el cual, «las comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias», competencias que serán aquellas que hayan asumido en virtud del artículo 148 de la misma ley citada.

2.- Principio de solidaridad

Misma que, es derivado del Artículo. 2, deberá siempre guiar las relaciones entre el Estado.

3.- Principio de coordinación con la Hacienda Estatal

Va a garantizar la existencia de un equilibrio económico y una estabilidad económica a través de una justa distribución de la renta.



4.- Principio de igualdad

Cuya manifestación principal será la igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio español Artículo. 139.1 código español, garantizando el que las diferencias entre los Estatutos que no puedan implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales Artículo. 138.2 código español. En todo caso, el tribunal constitucional ha admitido en este punto que este principio «no impone que todas las comunidades autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. Ello fue lo que llevó a que se declarase como constitucional, entre otras razones, el impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza.

5.- Principio de neutralidad

Cabe mencionar que en la medida que se regule no debe influencia la manera que la existencia de tributos autonómicos no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales, ni pueda suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español.



6.- Principio de territorialidad:

El límite claro por el que las comunidades autónomas no podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios Artículo. 157.2 código español.

7.- Principio de prohibición de la doble imposición:

Éste constituye el auténtico límite a la potestad tributaria, consistente en el hecho de que los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables ya gravados por el Estado en su ya citada sistema tributario 37/1987, de 26 de marzo, interpretó este precepto en el sentido literal, prohibiendo únicamente los tributos autonómicos con hechos imposables coincidentes con los de los tributos estatales es decir, aquellos que recaigan sobre una misma situación o realidad que los acuñados por el Estado.

4.6. La administración tributaria.

Al igual que el resto de los elementos estructurales de la obligación tributaria, el sujeto activo debe determinarse por la ley. A ello obliga, sin duda, el principio de legalidad.

A los efectos de la ley general tributaria y la administración tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas



en sus títulos III, IV y V Artículo. 5.1 ley general tributaria. Aquí la norma ofrece una definición legal de administración tributaria, con la que no se contaba hasta ahora en nuestro ordenamiento jurídico tributario. Se opta por una delimitación amplia pues el concepto legal engloba a órganos noción propia de la administración territorial, como toda unidad administrativa a la que se atribuyen funciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros, o cuya actuación tenga carácter preceptivo y entidades de derecho público noción propia de la denominada administración institucional.

Lo esencial del concepto legal es, con todo, la realización de funciones reguladas en los títulos III, aplicación de los tributos, IV potestad sancionadora o revisión en vía administrativa. En resumen, cualesquiera órganos o unidades que desarrollen funciones encuadrables en esos ámbitos funcionales se integran en la administración tributaria.

Esa definición funcional por remisión supone que se considere administración tributaria a los órganos económico-administrativos, habiendo sido objeto de controversia su concreta naturaleza jurisdiccional, cuasi-jurisdiccional, administrativa. El objetivo buscado es no encorsetar la definición y permitir una evolución permeable.

En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde, al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por ley a otro órgano o entidad de derecho público. En los términos previstos en su ley de creación, dichas competencias corresponden a la agencia estatal de administración tributaria Artículo. 5.2 ley general tributaria. El término encomienda no debe ser entendido en los términos sobre la encomienda de gestión.



Las comunidades autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y a la potestad sancionadora con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable según su sistema de fuentes Artículo. 5.3 ley general tributaria.

En líneas generales, el procedimiento de participación en los impuestos implica que la unidad gubernamental mayor administra y recauda los impuestos, y a continuación comparte el producto con las distintas unidades subordinadas sobre la base de una fórmula previamente acordada. La participación en los ingresos se funda en el hecho de que la unidad más eficiente en la recaudación de los impuestos puede ser considerablemente mayor que la unidad más eficiente en la realización del gasto público. Desde una óptica de «eficiencia», si todos los impuestos se basaran en la renta personal sería lógico el plantearse el hecho de que los impuestos fueran recaudados por el gobierno central o federal, y el producto fuera compartido de alguna manera con los Estados o comunidades autónomas, en el caso español.

Esto nos presenta un problema básico de dependencia financiera, pero en el caso de España ha supuesto, hasta el momento, un ingreso de primera magnitud. La situación de dependencia ha sido corregida levemente con la cesión parcial. Los acuerdos políticos que se están llevando a cabo de cara a la financiación del nuevo quinquenio hacen albergar esperanzas en torno a la posible sustitución de las participaciones territoriales por recursos propios, procedentes éstos de las nuevas cesiones parciales como el IVA y los impuestos especiales alcohol, tabaco, hidrocarburos.



El Estado y las comunidades autónomas podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos Artículo. 5.4 ley general tributaria.

Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las comunidades autónomas Artículo. 5.5 ley general tributaria.



CAPÍTULO V

5. Las normas tributarias

Se establece una serie de parámetros en el cual, se plasma en leyes ordinarias y como base principal se basa en el código tributario, y en la ley de la superintendencia de administración tributaria.

5.1. Fuentes del ordenamiento tributario

Los tributos se regirán según establece el Artículo 7º ley general tributaria, en la cual se regula por mandato constitucional, y su desarrollo en normas ordinarias y reglamentarias del siguiente perfil:

a) Por la Constitución como norma de rango constitucional, por ende es la razón de la existencia de la tributación al fisco, la cual depende del eje nuclear donde la ley ordinaria emana de la Carta Magna, todo el poder para la cual es creada.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el Artículo 96 de la Constitución.



c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el Artículo 93 de la Constitución.

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al ministro de hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común Artículo. 7.2 ley general tributaria. Las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales Artículo 4.3 ley general tributaria.

5.2. La reserva de ley tributaria

En esta etapa se regula en todo caso por ley específica de la materia y especialmente en el Artículo 8º. de la ley general tributaria. La cual deviene de un poder supremo en el que se ve necesario y reflejado por la fuerza de la propia naturaleza del mismo.

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.**

- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo. Según el Artículo 58.1 de la ley general tributaria, la cantidad a ingresar que resulte de las obligaciones de realizar pagos a cuenta también forma parte de la deuda tributaria a que se refiere este apartado.**

- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del Artículo 35 de la ley y de los responsables.**

- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.**



- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.**

- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.**

- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.**

- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.**

- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.**

- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.**

- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.**

- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico administrativa.**

- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.**



Siguiendo las recomendaciones del informe de la comisión 2002 se incluyen, en el elenco de cuestiones que deben ser reguladas por ley, las obligaciones entre los particulares resultantes de los tributos y las obligaciones de realizar pagos a cuenta. En el informe de la comisión 2001 se consideraba, por el contrario, que las materias enumeradas en los incisos c) y Artículo 10 ley general 1963 no caían en sentido estricto dentro del ámbito propio de la reserva de ley tributaria, si bien podían hallarse fundamentos constitucionales diversos para su integración en el listado. Se ha suprimido de la reserva de ley el inciso i) del Artículo. 10 ley general tributaria 1963, que aludía a las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional, por motivos fiscales, de determinadas actividades o explotaciones económicas.

Debe destacarse asimismo que se impone el rango legal a la regulación de ciertos aspectos formales, como la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones, así como la materia procedimental en el orden económico-administrativo, en relación con los actos recurribles.

5.3. Identificación y derogación expresa de las normas tributarias

Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes Artículo. 9.1 ley general tributaria.



Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas Artículo. 9.2 ley general tributaria.

5.4. Aplicación de las normas tributarias

5.4.1. Ámbito temporal de las normas tributarias

Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado Artículo. 10.1 ley general tributaria.

Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento Artículo. 10.2, primer párrafo, ley general tributaria.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado Artículo. 10.2, segundo párrafo, ley general tributaria.



5.4.2. Criterios de sujeción de las normas tributarias

Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado Artículo. 11 ley general tributaria.

5.5. Interpretación, calificación e integración de las normas tributarias

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del art. 3 del código comercio Artículo. 12.1 ley general tributaria. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda Artículo. 12.2 ley general tributaria.

En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al ministro de economía y hacienda. Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda Artículo. 12.3 ley general tributaria.



Se incorpora al articulado el contenido del Artículo. 18 ley general tributaria 1963. Se mantiene la competencia exclusiva del ministro de economía y hacienda de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas tributarias, sean legales o reglamentarias. Esa facultad no debe confundirse con la potestad de dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, a que alude el Artículo. 7 ley general tributaria 2003, ni con la potestad de aplicación de los tributos y sancionadora contemplada expresamente en el Artículo. 5.2 ley general tributaria 2003. Se persigue con ello evitar la disparidad de disposiciones interpretativas emanadas de pluralidad de instancias de la administración, en ocasiones no concordantes, que generan inseguridad jurídica y confusión en el contribuyente.

La exclusividad con que se atribuye esa competencia al ministro de economía y hacienda suscita dudas sobre la admisibilidad de su delegación en otros órganos del departamento ministerial, que impide la delegación de la competencia de dictar disposiciones de carácter general. No se menciona la forma que han de revestir tales disposiciones de interpretación o aclaración.

5.5.1. Calificación

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez Artículo. 13 ley general tributaria.



Los ordenamientos jurídicos modernos incluyen en las prescripciones sobre interpretación y aplicación de la ley el sistema de prevención de los llamados *casus dubius* y *casus omissus*. El principio de seguridad jurídica demanda la previsión de soluciones a este respecto que, por regla general, suelen ser plurales.

Ningún ordenamiento actual es tan absolutamente coherente y sistemático que no recoja en sus planteamientos sistemas diversos para solucionar los problemas anteriormente citados. Es evidente, sin embargo, que a estas soluciones se llega después de una larga historia, en la que la tradición hace que se admitan unas técnicas y no otras y que la doctrina incline a los redactores de los códigos en favor de unas soluciones cada vez más depuradas. Por ello debe hablarse de los antecedentes que sirven para llegar a la solución que aparece en el Artículo. 4 del código de comercio.

El Artículo. 4 del código de comercio contiene las normas sobre el sistema de integración establecido en el código como pretendidamente general, con las excepciones que marca el Artículo. 4.2. El sistema previsto en el Artículo. 4 del código de comercio contiene dos tipos distintos de sistemas de integración: la analogía, regulada en los párrafos 1° y 2°, y la supletoriedad, regulada en el párrafo 3; en virtud de esta disposición el código de comercio se convierte en derecho general, puesto que actuará como cláusula de cierre de los otros sistemas jurídicos.

Así, el Artículo. 4 del código de comercio establece: 1. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón.



2. Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas.

3. Las disposiciones de este código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes.

5.5.2. Prohibición de analogía

No obstante, se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales Artículo. 14 ley general tributaria.

5.5.3. Conflictos en la aplicación de la norma tributaria

Asimismo, dentro del capítulo dedicado a la eficacia general de las normas jurídicas se contempla la figura del fraude de ley. La doctrina del fraude de ley se muestra como un instrumento de primer orden para la defensa del ordenamiento jurídico. La represión del fraude a la ley viene exigida por la necesidad de que las leyes sean respetadas. Se habla del fraude de ley como una institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo.



El fraude de ley no opera sólo en el derecho privado, sino que es una figura común a todo el ordenamiento jurídico. En este sentido se observa que el fraude de ley es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy y que contempla con carácter general el fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el título preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, y encaje en el normativo.

Asimismo, los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.

En materia tributaria, se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias Artículo. 15.1 ley general tributaria.

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.



b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Para que la administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la comisión consultiva a que se refiere el Artículo. 159 y Artículo. 15.2 ley general tributaria.

En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones Artículo. 15.3 ley general tributaria.

5.6. La simulación

Los numerosos inconvenientes que presentaba la figura del fraude de ley, entre otros la inexistencia en ocasiones de norma de cobertura, su aplicación limitada a los hechos imponible, la necesaria concurrencia de un requisito subjetivo como es la intención de eludir el pago del tributo y la consiguiente dificultad de su prueba, así como la inexistencia de un procedimiento especial para su declaración, dificultaban notablemente su utilización práctica.



Todo ello, junto con la proliferación de nuevas prácticas, incluidas en muchas ocasiones bajo la denominación común de «ingeniería fiscal, que de haber sido anticipadas por el legislador hubieran sido sometidas a tributación y a las que, sin embargo, no es de aplicación la figura del fraude de ley, ponían de manifiesto la necesidad de evolucionar hacia una medida con un ámbito de actuación más amplio, es decir, hacia una cláusula anti elusiva de carácter general.

El legislador en el Artículo. 15 ha querido hacer frente a la situación analizada y establecer una cláusula antia abuso, si bien es cierto que hay que reconocer que la denominación que se la ha otorgado no parece la más acertada. Esta nueva figura será aplicable a aquellos casos en los que se consiga eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o aminorar la base o la deuda tributaria, utilizando actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios en relación con el fin conseguido y de los que no se deriven efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal o los efectos propios de dichos actos o negocios. Algunas de las ventajas que presenta el conflicto en la aplicación de la norma tributaria frente a la figura del fraude de ley, son la notable ampliación de su ámbito de aplicación al no restringirse únicamente al hecho imponible y la inexistencia de un requisito de carácter subjetivo entre aquellos cuya concurrencia es necesario probar.

El nuevo instituto se construye sobre la base de conceptos jurídicos indeterminados, que van a tener que ser perfilados por la jurisprudencia o la praxis administrativa, con gran tino, dada su equivocidad y los negocios notoriamente artificiosos o impropios. La configuración legal que se ha dado a la figura puede resultar muy expansiva en la



práctica e implicar la absorción de supuestos antes calificables como de negocio indirecto o mera economía de opción. Al propio tiempo se exige la tramitación de un procedimiento para su apreciación y declaración por la Inspección de los Tributos.

El Artículo. 159 ley general tributaria 2003 contiene las líneas maestras de dicho procedimiento, sin perjuicio de que se detallen aspectos reglamentariamente así, la composición de la comisión consultiva. Los efectos, por el contrario, son los mismos que los del antiguo fraude de ley tributario, esto es, la aplicación de la norma correspondiente a los negocios usuales o propios que se han tratado de soslayar con dichos artificios o medios oblicuos, con liquidación de intereses de demora pero excluyendo cualquier tipo de sanción.

En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes Artículo. 16.1 ley general tributaria.

La existencia de simulación será declarada por la administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios Artículo. 16.2 ley general tributaria. Aunque no define la simulación, debemos estar a lo previsto en el derecho civil. No obstante, si señala su efecto: el hecho gravado será el efectivamente realizado, no el simulado por las partes simulación relativa o ninguno, si es esto lo que se aparenta y pretende simulación absoluta.



En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente Artículo. 16.3 ley general tributaria. La simulación será absoluta cuando el negocio simulado encubre el verdadero propósito de no celebrar negocio alguno, o, relativa, si encubre otro negocio distinto realmente querido por las partes negocio encubierto o disimulado. Estructuralmente se integra, pues, por dos componentes: el negocio realmente querido negocio disimulado, que puede ser incluso la inexistencia misma de negocio, y el negocio de cobertura, simulado o aparente. En este sentido, hay que tener en cuenta que los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral Artículo. 1275 código de comercio. La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita (Artículo 1276 código de comercio). Aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícito mientras el deudor no pruebe lo contrario Artículo. 1277 código de comercio.





CONCLUSIONES

1. El derecho tributario regulado en la Carta Magna es para el bien de la sociedad, no solo para obtener beneficios sino para sujetarse a la ley, por lo cual falta constituir una procuraduría del contribuyente para lograr una perfecta tributación.
2. No existe entre el contribuyente y el Estado una relación directa, lo cual limita una correcta tributación.
3. Si por parte del contribuyente no se llenan los requisitos necesarios que la ley establece, en la tributación, no se cumple una recaudación adecuada.





RECOMENDACIONES

1. El Congreso de la República de Guatemala, como organismo legislador debe tomar en consideración la creación de una ley para la defensa del contribuyente, de manera que sea posible prever, la posibilidad de regular una procuraduría como ente auxiliar del contribuyente.
2. La regulación tributaria es un hecho notorio, debe existir una determinada relación entre el contribuyente y el Estado, para el cumplimiento de los fines que la Carta Magna establece, y que el cumplimiento de cada actividad tributaria se lleve a cabo, en pro del contribuyente.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria, debe ser la encargada de promulgar por todos los medios oficiales y de mayor circulación, los requisitos necesarios y sus reformas para que se cumpla una recaudación adecuada.





BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L, 2000.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Guatemala: Nueva época FLACSO, agosto 2005.
- CASTILLO, Jorge Mario. **Derecho comparado**. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe S.A. 2001.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Esbozo del procedimiento administrativo Tributario en Guatemala**. Guatemala: Artículo publicado en el número 35 de la Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, 1992.
- DELGADILLO, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. 4ª. Edición. México: Editorial Limusa, S. A. de C. V. 2004.
- GIULLIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ediciones de Palma, 1970.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L. 1987.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**, Madrid, España: Ed. Espasa Calpe S.A. 2001.
- RUZO, Alejandro. **Curso de finanzas y legislación financiera Argentina**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, Noviembre 2000.
- SAINZ DE BUFANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco, 2002.
- TÓBILLAS MORÁN, José María. **Deben suprimirse los beneficios fiscales**. Madrid España: Publicado en la Revista el Fisco número 141, del mes de abril de 2008
- VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ediciones de Palma, 1997.



Legislación:

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

Código Civil. Decreto Ley número 106 del Congreso de la República de Guatemala, Ciudad de Guatemala, 1963.

Código de Comercio. Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1970.

Código Penal. Decreto número 17-73 de Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1973.

Código Procesal Penal. Decreto número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1992.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1996.

Ley del Organismo Ejecutivo. Decreto número 114-97 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1997.

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1989.

Ley General Tributaria. Ley 58-2003, Secretaria de Estado de Hacienda. Madrid España, 2003.

Ley General Tributaria. Ley 230-1963, Jefatura de Estado. Madrid, España, 1963.