

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



**ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPACTO ECONÓMICO NEGATIVO DE  
LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA**

**MEDARDO MAXIMILIANO PIXTUN CULAJAY**

**GUATEMALA, MAYO DE 2016**

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

**ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPACTO ECONÓMICO NEGATIVO DE  
LA EXENCIÓN TRIBUTARIA 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

**MEDARDO MAXIMILIANO PIXTUN CULAJAY**

Previo a conferírsele el Grado Académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Guatemala, mayo de 2016

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

DECANO:	MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I:	Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**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).



Lic. Edi Leonel Pérez  
Abogado y Notario



Doctor  
Bonerge Amílcar Mejía Orellana  
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Doctor Mejía:

Guatemala, 26 de septiembre 2014  
FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES



Atentamente me dirijo a usted con el objeto de informarle que conforme a resolución de fecha catorce de agosto del presente año, he asesorado el trabajo de tesis del estudiante: **MEDARDO MAXIMILIANO PIXTUN CULAJAY**, denominado: **“ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPACTO ECONÓMICO NEGATIVO DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA.”**

A este respecto y en cumplimiento a lo que se establece dentro de los grados de ley, de conformidad con el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y de examen general público me permito rendir a usted el siguiente informe:

- I. El contenido científico y técnico de la tesis, se enfoca en el derecho tributario, específicamente en los tributos y especialmente de la exención tributaria en Guatemala y de allí su importancia y trascendencia, económica, jurídica y social, para el fortalecimiento de la obligación tributaria en Guatemala.
- II. La metodología utilizada, constituye un valioso aporte, para el efecto se utilizó el método analítico, pues la temática tributaria requiere de diversos análisis, respecto a la técnica utilizada, ésta fue de carácter bibliográfica ante la diversidad de información existente tanto de autores nacionales como extranjeros, del tema central de la presente investigación

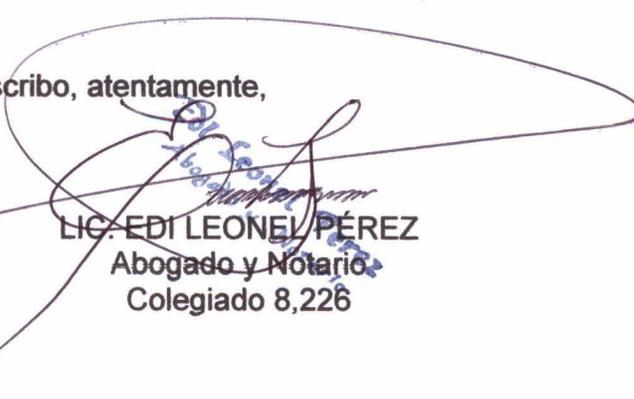


Lic. Edi Leonel Pérez  
Abogado y Notario

- III. Con respecto a la redacción, ortografía y puntuación contenida en la presente investigación jurídica, presentada por el estudiante **MEDARDO MAXIMILIANO PIXTUN CULAJAY** son congruentes con lo que para el efecto determina el Diccionario de la Real Academia Española.
- IV. Con respecto a la contribución científica aportada, es importante señalar que el derecho tributario, así como otras ciencias jurídicas son objeto de transformación de conformidad con los cambios que tiene toda sociedad, pues la actividad de los tributos, constantemente tienden a ser sujetos de cambio y modernización y de allí el valioso aporte del derecho tributario en la exención tributaria en Guatemala.
- V. Con relación a las conclusiones y recomendaciones contenidas en la presente investigación jurídica, estas son acordes con los capítulos, temas y subtemas contenidos en la investigación realizada.
- VI. En cuanto a la bibliografía utilizada para el desarrollo de la presente investigación, ésta es acorde al tema investigado, por lo que considero que la misma es suficiente ante la diversidad de información existente en Guatemala en la materia jurídica objeto de la investigación desarrollada.

Por lo antes indicado, considero que la investigación presentada por el estudiante **MEDARDO MAXIMILIANO PIXTUN CULAJAY**, llena los requerimientos exigidos por esta casa de estudios superiores y en virtud de ello, emito **DICTAMEN FAVORABLE** con el objeto de continuar con el trámite académico respectivo.

Sin otro particular me suscribo, atentamente,



LIC. EDI LEONEL PÉREZ  
Abogado y Notario  
Colegiado 8,226



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.  
Guatemala, 02 de octubre de 2014.

Atentamente, pase a el LICENCIADO VICTOR HUGO GIRÓN MEJIA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de el estudiante MEDARDO MAXIMILIANO PIXTUN CULAJAY, intitulado: "ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPACTO ECONÓMICO NEGATIVO DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA".

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

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

cc.Unidad de Tesis  
BAMO/iy.



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala





## LIC. VÍCTOR HUGO GIRÓN MEJÍA

Abogado y Notario  
10ª. Avenida 3-68 zona 4  
Guatemala, teléfono 5010-7807



Guatemala, 2 de diciembre de 2014

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



Respetable Doctor:

En atención al nombramiento de fecha dos de octubre del presente año, en donde se me designa como REVISOR DE TESIS, del estudiante **MEDARDO MAXIMILIANO PIXTUN CULAJAY**, respecto a su trabajo de tesis intitulado “**ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPACTO ECONÓMICO NEGATIVO DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA**”, con el objeto de informar sobre mi labor y oportunamente emitir dictamen respectivo:

- I. Con relación al contenido científico que presenta el estudio realizado por el estudiante **MEDARDO MAXIMILIANO PIXTUN CULAJAY**, representa un aporte para la comunidad jurídica, en relación a la actividad financiera del Estado, el Derecho Tributario y especialmente al impacto económico considerado negativo de la exención tributaria en Guatemala, de conformidad con las disposiciones legales vigentes en el marco jurídico guatemalteco.
- II. Con respecto a la metodología y técnicas utilizadas en el desarrollo de la investigación, fue fundamental la utilización del método analítico, principalmente en el análisis de diversidad de información recopilada y seleccionada en materia de Tributos y obligaciones tributarias, así como lo relativo a la actividad financiera del Estado, para la elaboración del informe final, y en cuanto a la técnica esta fue bibliográfica, tomando en cuenta los datos importantes del marco bibliográfico que contiene el estudio en materia tributaria.
- III. En cuanto a la redacción, ortografía y puntuación del estudio presentado, éste contiene las directrices establecidas por el Diccionario de la Real Academia Española, para esta clase de trabajos académicos.
- IV. La contribución científica que contiene el presente estudio elaborado en el marco del derecho tributario, representa un importante estudio de los efectos económicos negativos derivados de la exención tributaria, por lo cual la percepción de los tributos es reducida para el Estado de Guatemala y de allí la importancia económica, social y jurídica del estudio realizado.



## LIC. VÍCTOR HUGO GIRÓN MEJÍA

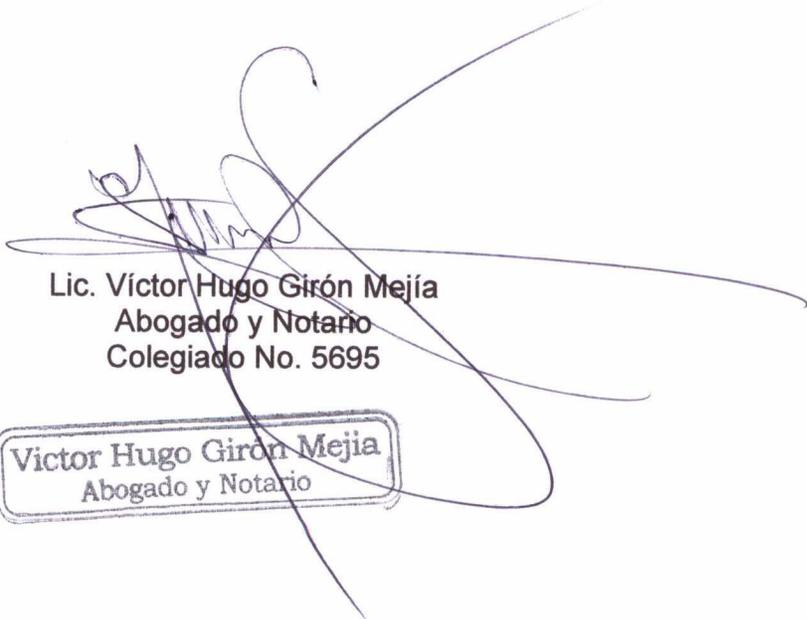
Abogado y Notario  
10ª. Avenida 3-68 zona 4  
Guatemala, teléfono 5010-7807

- V. Las conclusiones y recomendaciones que contiene el presente estudio, es el resultado de diversos análisis durante la elaboración y culminación del trabajo de graduación en el campo del derecho tributario, misma que son acordes al plan de investigación, título y subtítulos aprobados.
- VI. El material bibliográfico utilizado, por el estudiante en el desarrollo del estudio concluido demuestra la diversidad de autores nacionales y extranjeros con relación al tema, además, del análisis de las disposiciones legales vigentes, y la actividad financiera del Estado, así como los tributos y la exenciones aplicadas a los mismos en Guatemala.

Por lo que considero que cumple con los requisitos, que para el efecto establece el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo anteriormente indicado procedo a emitir el presente dictamen de revisor en forma **FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario.

Sin otro particular me suscribo de usted,

Atentamente,

  
Lic. Víctor Hugo Girón Mejía  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 5695

Victor Hugo Girón Mejía  
Abogado y Notario



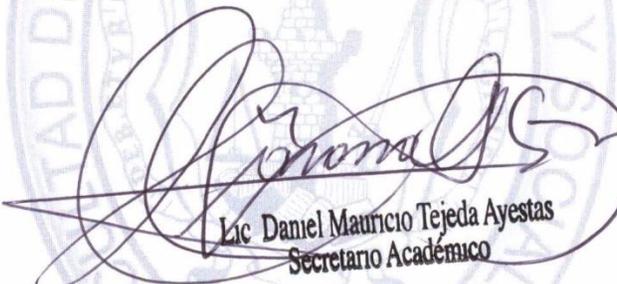
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 03 de marzo de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante MEDARDO MAXIMILIANO PIXTUN CULAJAY, titulado ESTUDIO DOCTRINARIO Y JURÍDICO DEL IMPACTO ECONÓMICO NEGATIVO DE LA EXENCIÓN TRIBUTARIA 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/srrs.

  
Lic Daniel Mauricio Tejeda Ayestas  
Secretario Académico











## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por iluminar mi camino y otorgarme la bendición de culminar mi carrera profesional, que tanto he anhelado y en los momentos difíciles no permitir que me rindiera.
- A MIS PADRES:** Pedro Pixtún Chile, Juliana Culajay Chajón, mis agradecimientos eternos por su amor, esfuerzos, sacrificios, consejos y enseñanzas, que me han ayudado a finalizar este sueño.
- A MIS HERMANOS:** Lily, Lidia, Cecilio y Edgar con quienes comparto mi triunfo y los exhorto para que ellos sigan adelante.
- A MI ESPOSA:** Vilma Raquel Santos Morán, por ser un apoyo muy importante en el trayecto de mi carrera.
- A MIS HIJOS:** William Enrique, Brenda Yazmín, Griselda Magaly y Javier Eduardo, motivo y razón para poder seguir superándome, además por su amor y cariño sincero que me han manifestado, en todo momento.
- A MIS NIETOS:** Joshua Daniel, Dulce Nicolle y Santiago Maximiliano por ser ellos un regalo preciado que Dios me brindó.
- A MIS AMIGOS (AS):** En especial al Licenciado Gustavo Peinado por sus consejos y amistad brindada.
- A MI UNIVERSIDAD:** La Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, templo de sabiduría donde alcancé mis conocimientos y anhelos.



# ÍNDICE

**Pág.**

Introducción.....i

## CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado..... 1

    1.1. Naturaleza jurídica..... 1

    1.2. Concepto..... 4

    1.3. Características..... 6

    1.4. Ingresos del Estado..... 7

        1.4.1. La actividad financiera del Estado y su relación con las demás disciplinas jurídicas ..... 9

    1.5. El poder tributario..... 12

## CAPÍTULO II

2. Derecho tributario..... 19

    2.1. Concepto..... 19

    2.2. Principios..... 21

        2.2.1. Principio de legalidad ..... 21

        2.2.2. Principio de reserva de ley ..... 21

        2.2.3. Principio de capacidad de pago ..... 22

        2.2.4. Principio de igualdad ..... 22

        2.2.5. Principio de generalidad..... 22

        2.2.6. Principio de proporcionalidad ..... 23

        2.2.7. Principio de Irretroactividad ..... 23

        2.2.8. Principio de Prohibición de doble tributación ..... 24

        2.2.9. Principio de confidencialidad ..... 24

        2.2.10. Principio de no confiscación ..... 24

        2.2.11. Principio de equidad y justicia tributaria ..... 25

2.3. Fuentes.....	25
2.3.1. La Constitución.....	25
2.3.2. Los tratados internacionales .....	26
2.3.3. La ley.....	27
2.3.4. Leyes delegadas y decretos leyes.....	28
2.3.5. Los reglamentos.....	30
2.3.6. La jurisprudencia.....	30
2.4. Contenido.....	31
2.5. Interpretación de las leyes tributarias.....	33

### CAPÍTULO III

3. Los tributos.....	37
3.1. Origen .....	37
3.1.1. La tributación en la antigüedad.....	38
3.1.2. Los tributación en la época precolombina.....	39
3.1.3. La tributación en la época colonial.....	40
3.2. Concepto.....	41
3.3. Clasificación.....	43
3.3.1. Impuestos.....	43
3.3.2. Arbitrios.....	45
3.3.3. Contribuciones especiales.....	47
3.3.4. Contribuciones para mejoras.....	48
3.4. Características .....	49
3.4.1. Prestaciones comúnmente en dinero.....	49
3.4.2. Exigidas en ejercicio del poder imperio.....	50
3.4.3. Sobre la base de la capacidad contributiva.....	50
3.4.4. En virtud de una ley.....	50
3.5. Fuentes .....	52



## CAPÍTULO IV

4. Obligación tributaria.....	55
4.1. Importancia.....	55
4.2. Sujetos.....	57
4.2.1. Sujeto activo.....	57
4.2.2. Sujeto pasivo.....	58
4.2.3. Contribuyente.....	59
4.3. Cumplimiento.....	59
4.3.1. Cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales.....	59
4.3.2. Cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.....	62
4.4. Prescripción.....	62
4.5. Regulación legal.....	65

## CAPÍTULO V

5. Estudio doctrinario y jurídico de la exención tributaria.....	69
5.1. Aspecto doctrinario de la exención tributaria.....	69
5.2. Aspecto jurídico de la exención tributaria.....	71
5.2.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	71
5.2.2. Código Tributario.....	72
5.3. Elementos de la exención tributaria .....	74
5.4. Razones que justifica la exención tributaria .....	74
5.5. Clasificación de la exención tributaria .....	75
5.5.1. Constitucionales.....	75
5.5.2. Económicas.....	76
5.5.3. Con fines sociales.....	77
5.5.4. Objetivas y subjetivas.....	78
5.5.5. Absolutas y relativas.....	79
5.6. Características de la exención tributaria .....	79



**Pág.**

CONCLUSIONES.....	83
RECOMENDACIONES.....	85
BIBLIOGRAFÍA.....	87



## INTRODUCCIÓN

El presente estudio consiste en que en Guatemala a algunas empresas se les beneficia con la exención de tributos, lo cual es un problema serio para la ejecución del presupuesto anual de la Nación, por lo tanto cada empresa exonerada podría causar un impacto negativo y una disminución en la recaudación, lo que podría perjudicar a un gran sector de la población, ya que el Estado sin esos ingresos no podría ejecutar todas las actividades programadas, y tampoco podría cumplirse con el logro del bienestar general, que traducido es el bien común, este estudio pretende definir las razones y las causas por las cuales se otorga la exoneración a diferentes empresas, y saber que incidencia negativa le trae al Estado dicha exención.

La hipótesis planteada fue la siguiente: Si se imponen y se cumplen estrictos requisitos para la exención de impuestos y si se excluyen de la misma a empresas que están lucrando, el presupuesto general de la nación podría ser ejecutado con un déficit mucho menor que el actual, para el caso de Guatemala, son múltiples las instituciones exentas del pago de tributos, quienes desarrollan sus actividades sin contribuir al fisco.

Respecto a los objetivos planteados, estos fueron: Establecer la importancia de la exención tributaria en Guatemala y determinar los factores que inciden negativamente en el Presupuesto General de la Nación, así como definir el punto de vista doctrinario de la exención tributaria y su incidencia en la legislación guatemalteca.

El presente trabajo de tesis se divide en cinco capítulos, los que se describen a continuación: el capítulo I, hace mención a la actividad financiera del Estado, su naturaleza jurídica, su concepto, las características, los ingresos del Estado y el poder tributario; el capítulo II, contiene lo relativo al derecho tributario, su concepto, los principios, las fuentes, su contenido y la interpretación de las leyes tributarias; el capítulo III hace referencia a los tributos, su origen, su concepto, la clasificación, sus



características y fuentes; el capítulo IV contiene la obligación tributaria, su importancia, los sujetos, su cumplimiento, la prescripción y regulación legal; en el capítulo V se presenta el estudio doctrinario y jurídico de la exención tributaria en Guatemala, el aspecto doctrinario de la exención tributaria, el aspecto jurídico de la exención tributaria, los elementos de la exención tributaria, las razones que justifica la exención tributaria, la clasificación de la exención tributaria y las características de la exención tributaria.

Los métodos utilizados para la elaboración del presente trabajo de tesis fueron: el método analítico, el cual permitirá desplazar todo el conocimiento en partes, en relación al análisis jurídico y práctico de la exención tributaria en Guatemala; así como el método sintético el cual permitirá descubrir la esencia del problema o del fenómeno estudiado, que se refiere al estudio doctrinario y jurídico de la exención tributaria en Guatemala. Dentro de las principales técnicas, se aplicaron las bibliográficas, para la recopilación de documentos relacionados al tema en libros de texto, disposiciones legales, tanto de autores nacionales como de extranjeros, así como la utilización de tecnología como internet y otros que sean esenciales para la investigación.



## CAPÍTULO I

### 1. La actividad financiera del Estado

La actividad financiera es la gestión que realiza el Estado y los demás entes públicos secundarios a fin de proveerse de los medios económicos idóneos para cubrir los gastos que ocasionen la satisfacción de las necesidades públicas.

#### 1.1. Naturaleza jurídica

La actividad financiera del Estado, tiene en su gestión, la obtención de riquezas, la administración de esa riqueza y por último con esa riqueza, ir a la búsqueda de satisfacer necesidades de carácter general, colectivo o público. En esa compleja y singular actividad, pretende el Estado ser el elemento regulador y ordenador de las injusticias socio-económicas, a tal efecto tiende a redistribuir la riqueza en un afán de justicia social, por vía de una justicia tributaria y una aplicación de tales principios. El origen del poder tributario se remonta al inicio de la civilización, ya que los pueblos antiguos los ciudadanos ya pagaban tributos para el sostenimiento del Estado. El poder tributario del Estado, al imponer tributos a sus habitantes fue arbitrario, porque era para el sostenimiento de la clase poderosa o política de la época, es decir, para los monarcas, señores feudales y otros. Fue así como los pueblos empezaron a exigir que dichos tributos no fueran solamente para cubrir lujosos placeres sino que también, fueron invertidos en satisfactores de carácter social. Ante dicha actividad, se dieron



movimientos de carácter social conocidos como revoluciones, ante la injusticia de la implementación de tributos a los ciudadanos.

El ejemplo de movimientos que se dieron, como reacción de ello, se tiene entre otros los siguientes: la Carta Magna en 1215, la Revolución Inglesa de 1640, la Independencia de los Estados Unidos en 1776, la Revolución Francesa en 1789 y la Revolución Rusa en 1917. Los movimientos antes mencionados, dieron origen a que el Estado a través de sus diferentes organismos, regulara su actividad financiera, es decir, estableciera una normativa que determinará, planificará, programará todo lo relativo al gasto público.

Para el desarrollo de la actividad financiera, es necesaria, una disposición legislativa, que regule aspectos relacionados al presupuesto estatal y para el efecto el Decreto número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, contenido en la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento, es considerado un presupuesto de planificación y de política económica, así como de gestión de la administración fiscal del Estado y dentro de su objeto en la norma legal se encuentra, regular los sistemas presupuestarios de contabilidad integrada gubernamentalmente, de tesorería y de crédito público, con el objeto de realizar la programación, organización, coordinación, ejecución y control de la captación y uso de los recursos públicos del Estado; asimismo, sintetizar los procesos de programación, gestión y evaluación de los resultados del sector público, además de desarrollar sistemas integrados sobre el comportamiento de la ejecución física y financiera del sector público, también el



fortalecimiento de la capacidad administrativa y los diferentes sistemas de control y seguimiento para asegurar el adecuado uso de los recursos del Estado.

Dentro de los fundamentos de la actividad financiera, se encuentra el planteamiento de varias teorías que tratan acerca de dicha actividad:

#### **a) Teoría económica**

Considera a la actividad financiera estatal como un fenómeno económico. La acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes.

#### **b) Teoría sociológica**

En razón de la heterogenidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogenizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y utilidad social. La necesidad pública no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que (según criterio de la autoridad) los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio



político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.

### **c) Teoría política**

Siendo políticos el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extra fiscales), deben aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política. Para Griziotti, citado por Mario Pugliese, considera: “Que no debe hallarse un límite a los hechos financieros ya que no se ajusta a la realidad que día a día muestra el predominio de la directivas políticas condicionantes de la actividad financiera”.<sup>1</sup>

### **1.2. Concepto**

El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas, pecuniario o de otra especie como la gestión o manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

El Estado realiza una actividad permanente, que consiste en adquirir los medios económicos para la realización del gasto público y la prestación de sus servicios de

---

<sup>1</sup> Pugliese, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. Pág. 175.



acuerdo con las necesidades colectivas. Obviamente utiliza los medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. Raúl Chicas Hernández, define la actividad financiera del Estado diciendo: “La actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos, se le denomina actividad financiera del Estado, la cual tiene primordial importancia dentro del Estado moderno, porque es por medio de ella que éste realiza las actividades que le permiten la administración y erogación del dinero con el cual cumplirá sus fines”.<sup>2</sup>

Por otra parte Francisco de la Garza, señala que: “La autoridad financiera que el Estado realiza consiste en administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conocer, destinar e invertir las sumas ingresadas; distinguiéndose de todas las demás en que no constituyen un fin en sí mismo, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.”<sup>3</sup>

Asimismo, Joaquín Ortega citado por Francisco de la Garza, define a la actividad financiera del Estado de la siguiente manera: “Es la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos, destinados

---

<sup>2</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 1.

<sup>3</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 5.

a la satisfacción de las necesidades públicas, y en general, a la realización de sus propios fines.”<sup>4</sup>

Finalmente, puede resumirse la actividad financiera del Estado como la acción que realiza por medio de uno de sus organismos, que tiene por objeto la obtención, administración y gasto de los recursos o medios económicos necesarios para el sostenimiento de sus organismos y realización de sus fines, que se traduce en la prestación de los servicios públicos, entre los que se pueden indicar. La educación, la salud, comunicaciones, vivienda, seguridad, administración de justicia, entre otros, los cuales solo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.

### **1.3. Características**

Dentro de las características de la actividad financiera, se concretan las siguientes:

- A. La actividad financiera es una actividad económica; es decir, se trata de una actividad que se realiza a través de la gestión y movimiento del dinero público.
  
- B. No puede ignorarse que la actividad financiera por emanar de un grupo político, ofrece un aspecto político sociológico pues la administración de recursos escasos es fruto siempre de una decisión de la autoridad que gobierna la vida de una sociedad.

---

<sup>4</sup> **Ibid.** Pág. 5.



- C. La actividad financiera es una actividad jurídica en el sentido de que queda sometida a principios y normas cuyo análisis constituyen precisamente el objeto de estudio en el derecho financiero.
- D. Es una actividad pública tanto por el sujeto como por el objeto que se relaciona con la satisfacción de las necesidades colectivas.
- E. La actividad financiera es una actividad instrumental en el sentido que sirve de cauce o instrumento para la satisfacción de la necesidad pública.
- F. La actividad financiera presenta aspectos muy distintos que pueden ser asumidos como objeto de conocimiento por distintas ciencias, así al jurista le interesa realizar el marco normativo en que se desenvuelve dicha actividad, para el economista, la actividad financiera es una realidad susceptible de ser analizado con criterios económicos y para el sociólogo y estudioso de la ciencia política la actividad financiera presenta aspectos sociológicos que no pueden ignorarse.

De lo descrito, se hace mención a que la actividad financiera del Estado posee características económicas, financieras y jurídicas las que desarrolla para procurarse los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, a manera de satisfacer las necesidades colectivas a su cargo.

#### **1.4. Ingresos del Estado**

Tradicionalmente el Estado ha obtenido recursos por medio de tres grandes fuentes:



- Por medio de la explotación de su propio patrimonio;
- Imponiendo a la sociedad tributos, cuando actúa en uso de su poder de imperio; y
- Por medio del crédito público interno o externo.

Otro aspecto importante es la recaudación de tributos, que es considerada la base fundamental de la actividad financiera del Estado, es primordial para que existan las demás, pues nace de la necesidad del Estado de agenciarse fondos para poder funcionar y cumplir con sus fines, motivo por el cual la mayoría de constituciones políticas contemplan o establecen la obligación ciudadana de contribuir al gasto público.

La Constitución de la República de Guatemala de 1965, en el Artículo 11 inciso 4º. preceptuaba: “Son obligaciones de los guatemaltecos: Contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la Ley.”

La Constitución Política de la República de Guatemala, en vigencia el 14 de enero de 1985, en el Artículo 135, numeral d) establece: “Deberes y Derechos Cívicos: Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y Leyes de la República, los siguientes:... d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la Ley.”

La norma constitucional descrita, regula que el Estado, haciendo uso de su poder de imperio, establece el deber de todos los guatemaltecos de contribuir al gasto público y

para poder hacer realidad la función de recaudación ha creado instituciones, como la Superintendencia de Administración Tributaria, cuya normativa específica es el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República del Congreso de la República.

#### **1.4.1. La actividad financiera del Estado y su relación con las demás disciplinas jurídicas**

- a) **Ciencia económica:** Son ampliamente conocidas las relaciones existentes entre la actividad financiera y la actividad económica. Así, la obtención de los ingresos público de la actividad financiera privada. En consecuencia, el derecho financiero implica el conocimiento de la situación económica sobre la cual se aplica. Con la actividad fiscal se logra una redistribución de la renta y se lleva a cabo una política anticíclica; lo cual demuestra las estrechas relaciones entre el derecho financiero.
- b) **Ciencias gerenciales:** La actividad financiera del Estado indudablemente está sujeta al proceso de toma de decisiones en condiciones de incertidumbre y riesgo. Las decisiones que implican responsabilidades y consecuencias que afectan, tanto la eficiencia como la efectividad del sistema financiero. Las bases sobre las cuales se toman las decisiones, implican la utilización de información contable y estadística por la administración financiera. Así, el derecho financiero cobra mayor importancia cuando debe regular el proceso administrativo inherente a la actividad, estableciendo y evaluando las normas que rigen la actividad financiera.
- c) **Ciencias sociales:** El sistema tributario del país tiene que estar basado en la estructuración socio-económica de ese país, por lo tanto, el derecho financiero está

íntimamente ligado al estudio de la realidad social de cada nación. No se puede captar cabalmente la naturaleza de un sistema tributario si no se conoce la evolución y el estado actual de la sociedad sobre la cual se aplica.

Por otra parte la actividad con otras ramas del derecho: por motivo de la estructuración orgánica y sistemática del derecho, la disciplina financiera debe estar relacionada con las demás ramas del derecho y lo cual se expone a continuación:

- **Derecho político:** la actividad financiera no puede existir si no existe el Estado y las funciones del Estado no pueden llevarse adelante si no se realiza la actividad financiera. Las normas fundamentales del derecho político deben establecer los principios básicos sobre los cuales ha de ser estructurado el derecho fiscal y ellos forman el derecho constitucional, que establece normas relativas a los impuestos, el gasto público y el crédito público y a la organización de cada una de las haciendas que integran el conjunto político fiscal de un país.
- **Derecho administrativo:** El concepto de prestación de los servicios públicos está dividido entre el derecho administrativo y el derecho financiero. En lo que atañe al financiamiento corresponde a este último y en los demás aspectos, al primero. Por lo demás, todas las disponibilidades del Estado están destinadas a ser convertidas en servicios públicos y el estudio de estos, en cuanto a su funcionamiento y estructuración, corresponde al derecho administrativo.
- **Derecho privado:** en primer lugar, es frecuente que la norma tributaria tome como sujetos y objetividades gravadas, conceptos o instituciones de derecho privado,



como por ejemplo, el vendedor, el comprador, el arrendatario, la institución de la herencia, etc. Por otra parte el derecho financiero, en su rama tributaria se inspira a veces en las materias relativas a las formas, modos, plazo y extensión de las obligaciones, de que trata el derecho privado, para regular la relación jurídica tributaria que constituye la deuda impositiva.

- **Derecho procesal:** las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, especialmente cuando existe inconformidad de estos últimos con los reclamos fiscales que deben de estar reguladas con procedimientos que aseguren el ejercicio de los recursos que en tales casos otorga la Ley al contribuyente y que determinan la autoridad que ha de resolverlos, el plazo en que deben interponerse y las normas procedimentales para decidir la controversia.
  
- **Derecho penal:** las normas del derecho financiero son coactivas. En consecuencia para asegurar su cumplimiento se hace necesario el establecimiento de sanciones, multas, penas de prisión, etc., que han dado lugar al nacimiento de un derecho penal financiero o represivo fiscal.
  
- **Derecho internacional:** los problemas de la doble imposición internacional de los convenios aduaneros, del financiamiento por parte de los estados miembros de organismos internacionales y de la existencia de instituciones financieras internacionales que hacen préstamos a sus asociados para el desarrollo económico ha dado nacimiento al derecho internacional financiero que tiene que



tomar en cuenta los principios, tanto de la ciencia de las finanzas como del derecho internacional.

### **1.5. El poder tributario**

Desde la época en que predominó la monarquía, el poder del rey era absoluto, no obstante ello, los nobles contribuían en el mantenimiento del rey, su corte y ejércitos, como consecuencia de las constantes guerras que mantenía con otros reinos.

En un principio, el rey solicitó la colaboración de los nobles para el mantenimiento del reino, situación que se realizaba por intereses recíprocos, porque del éxito de sus ejércitos, era la compensación que recibían los nobles de parte del rey, pero cuando el resultado de la guerra les era adverso, entonces el rey se vio en la necesidad de utilizar su poder de imperio para obtener parte de la riqueza de los nobles, imposición que posteriormente se hizo extensiva a toda la población del reino, situación que también se aplicó a la población de los reinos vencidos.

Es en Inglaterra, con la rebelión de los nobles contra el rey Juan Sin Tierra, cuando se le quita al monarca el poder absoluto que ejercía para establecer los tributos, y se transfiere a la Cámara o Parlamento, integrada por los nobles o caballeros de la corona, quienes desde entonces son los encargados de instituir los impuestos. Es con la designación de las cámaras o parlamento que se transfiere el poder tributario de promulgar tributos del rey al poder legislativo (Cámara o Parlamento).



Con la Revolución Francesa, en la Constitución, es cuando se contempla la aplicación de la doctrina de la división de los poderes y de los frenos y contrapesos, estableciendo que la soberanía radica en el pueblo. Aproximadamente desde finales del siglo XIX y principios del XX, existe consenso doctrinal y legal que la promulgación de las normas jurídicas tributarias es atribución exclusiva del poder legislativo y no del poder ejecutivo.

El autor Francisco de la Garza expone que: “El poder tributario es consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma este tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida. El Estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar, por lo que se le atribuye con fin ser el gestor del bien común temporal. Para realizar todas esas actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos que deben encontrar su fuente, en la mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado, siendo este el origen de la facultad del Estado de imponer a los particulares la obligación de contribuir para la realización de los gastos públicos, así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad el Estado ha ejercido su poder tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza; aportaciones que han recibido el nombre de tributos o impuestos, palabras que denotan por sí mismas una situación de superioridad o de soberanía del Estado.”<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Ibid. Pág. 188.



El Estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar una considerable cantidad de servicios públicos esenciales que los particulares por sí mismos, no pueden realizar ni prestar y que los constituyentes han establecido en la Ley Suprema del Estado.

Giuliani Fonrouge, afirma que el poder tributario es: “La facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.<sup>6</sup>

De conformidad con el Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala, “el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y la familia, su fin es la realización del bien común.”

Para el cumplimiento de ese fin y realizar el bien común, al Estado se le asigna la obligación constitucional de prestar los servicios esenciales, entre los que se encuentra la salud, la seguridad, la educación, la justicia para mantenerlos y prestarlos necesita recursos o medios económicos, de donde se deriva que para su obtención se ve obligado a la creación y obtención de los tributos, por parte de los ciudadanos con capacidad contributiva.

#### **a) Límites**

Existe consenso entre diversos tratadistas del derecho tributario y el derecho constitucional, en relación con que el poder tributario no es omnímodo, absoluto o

---

<sup>6</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 193.



ilimitado, sino que se encuentra sujeto a limitaciones en los modernos Estados de derecho, por lo que es menester destacar que es en la propia Constitución Política o Carta Magna en la que los legisladores contemplan distintas limitaciones que se conocen como garantías individuales y constituyen una de las restricciones al poder tributario del Estado.

Las limitaciones y los principios tributarios relacionados los contempla la Constitución Política de la República de Guatemala en los Artículos siguientes:

El Artículo 5 establece lo relativo a la libertad de acción, “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”.

Asimismo, el Artículo 15 menciona la irretroactividad de la ley, considerando que “la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”.

La norma constitucional que contempla el principio de legalidad, se contempla con la norma anteriormente transcrita, atendiendo a que ninguna ley tributaria puede tener aplicación retroactiva.

El Artículo 41 hace mención a la protección del derecho de propiedad, pues “Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”



El Artículo 239 asienta el principio de legalidad, estableciendo 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.”

El principio de legalidad tributaria no solo contempla la obligación de instituir o decretar tributos a través de normas específicas, sino que es una garantía legislativa que incluye la obligación del legislador de establecerlos en la ley tributarias fundamentando la obligación tributaria y bases de recaudación, como son: el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, deducciones y recargos así como las infracciones y sanciones tributarias.

La garantía anterior se complementa con la disposición que preceptúa 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. 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.”

Tiene su fundamento en el hecho de que con anterioridad a la emisión de la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985, las autoridades financieras del Organismo Ejecutivo utilizaban como medio para modificar las leyes

tributarias, el uso de decretos gubernativos o ministeriales y reglamentos, habiéndose llegado al extremo de modificar la ley tributaria por medio de publicaciones en el diario oficial aduciendo errores de impresión, lo que motivó que los contribuyentes de 1985 cerraran la posibilidad de modificar la ley tributaria, al haber establecido en el Artículo 239 el principio de legalidad y la relacionada nulidad ipso jure.

La doctrina del derecho tributario sostiene que el principio de legalidad significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*). El relacionado principio de legalidad además de encontrarse establecido en la Carta Magna, el legislador lo contempló en el Artículo 3 del Código Tributario al establecer:

“Materia privativa. Se requiere de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.”

Por último, el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de capacidad de pago, mencionando que “el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.”

El principio citado, es considerado como la base fundamental de donde parten otros principios que están en forma implícita en la Constitución.



Finalmente, cabe resaltar que los aspectos descritos, así como la naturaleza jurídica y el concepto, son parte fundamental de la actividad financiera del Estado, ya que con estos se busca satisfacer necesidades de carácter general, colectivo y público, señalando de la misma forma sus características que son parte esencial para su funcionamiento, así como los ingresos que el Estado percibe de acuerdo a los tributos y por último dando a conocer el poder tributario como facultad que tiene de reclamar los tributos a las personas que se encuentren en su potestad.



## CAPÍTULO II

### 2. Derecho tributario

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

#### 2.1. Concepto

El derecho tributario es también conocido como derecho impositivo o derecho fiscal, y consiste en la serie o conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. Entre los tratadistas que definen específicamente al derecho tributario considerándola disciplina jurídica independiente se pueden citar al profesor Sergio Francisco de la Garza, quien formula una definición misma que se describe a continuación: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derecho y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos contenciosos y oficiosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”.<sup>7</sup>

El derecho tributario es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener

---

<sup>7</sup> De La Garza, Sergio Francisco. **Ob. Cit.** Pág. 145.



de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras del cumplimiento del bien común.

Para Jarach el derecho tributario es: “El conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del derecho tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.”<sup>8</sup>

Tal como lo indica la definición anterior, el conjunto de normas regula todo lo referente a la relación tributaria que existe entre los contribuyentes y el Estado; es decir, por una parte los que están obligados a tributar, sean estas personas individuales o jurídicas, y en la contraparte el gobierno a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el caso de Guatemala.

Raúl Chicas Hernández determina al derecho tributario como: “El conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es la de crear tributos, ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares.”<sup>9</sup>

Por consiguiente, el derecho tributario es el conjunto de normas legales que procuran los medios financieros para que el Estado pueda atender los gastos públicos. En sí es un reconocimiento de una obligación de parte del particular a favor del Estado.

---

<sup>8</sup> Jarach, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Pág. 110.

<sup>9</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Ob. Cit.** Pág. 40.

## **2.2. Principios**

### **2.2.1. Principio de legalidad**

El principio de legalidad tributaria, es la sumisión del Estado en materia tributaria y significa que solo puede cobrar impuestos, arbitrios, tasas o contribuciones si se encuentra establecido en ley que lo faculta. En consecuencia, el Estado no puede cobrar tributos a falta de una ley que los regule.

El principio es uno de los que forman la sustentación jurídica del derecho tributario guatemalteco, el cual se resume en la idea romana de *nullum tributum sine lege* que significa que todos los tributos deben ser creados y organizados por una ley, otorgando el derecho al Estado para cobrarlos y proteger a los contribuyentes de arbitrariedades que pudieran existir de parte de los entes públicos encargados de exigirlos y a la vez proteger el derecho de la propiedad individual y colectiva.

### **2.2.2. Principio de reserva de ley**

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, está implícito el principio de reserva de ley, al indicar que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen normas legales reguladoras de las bases de la recaudación tributaria. Además protege la jerarquía de las leyes tributarias ante una disposición reglamentaria o un convenio internacional en materia tributaria en tanto no sea ratificada por el Estado de Guatemala.

### **2.2.3 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.

### **2.2.4. Principio de igualdad**

Es un principio genérico constitucional que señala que todos los habitantes de la república son iguales ante la ley, y en lo que respecta a materia tributaria es la necesidad de asegurar la igualdad de trato en determinadas condiciones y situaciones económicas, excluyendo de ello todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

### **2.2.5. Principio de generalidad**

Para Héctor Villegas, este principio significa que una persona física o ideal en condiciones que marcan según la ley la aparición del deber de contribuir que debe ser cumplido cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura”.<sup>10</sup>

Es decir, no se refiere a que todos deben pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales de clase, linaje o casta. El principio tiene sus límites

---

<sup>10</sup> Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 20.

en la exenciones y beneficios tributarios a personas que no tributan o tributan menos, pese a generarse el hecho imponible.

### **2.2.6. Principio de proporcionalidad**

El principio 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.

### **2.2.7. Principio de irretroactividad**

El principio se enuncia en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”; asimismo, en el Artículo 66 del Código Tributario 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.

En materia tributaria se discuten varias teorías sobre la irretroactividad, tal como:

- Teoría de los derechos adquiridos;

- Teoría de los hechos cumplidos;
- Teoría de Duguit y Jeze y;
- Teoría de la situación jurídica.

### **2.2.8. Principio de prohibición de doble tributación**

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 243 que “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo es grabado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período impositivo”. Lo que 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.

### **2.2.9. Principio de confidencialidad**

El Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala hace referencia clara a la aplicación del principio de confidencialidad en materia tributaria, al establecer que “es punible revelar todo lo relativo al pago de impuestos”, lo cual no es aplicable en el caso de la publicidad de los actos administrativos contenido en el Artículo 30 del mismo texto constitucional.

### **2.2.10. Principio de No confiscación**

Como tributos confiscatorios se entienden aquellos fenómenos de excesiva presión



fiscal, que obligan al desprendimiento por parte de los contribuyentes de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación indirecta.

### **2.2.11. Principio de Equidad y justicia tributaria**

La equidad es un principio constitucional de la tributación y una garantía que el cobro del impuesto se realizará respetando esa equidad que según Aristóteles servirá para que en la creación de cada ley tributaria se respeta la situación económica de cada contribuyente y que cada quien pague lo justo.

La equidad no es algo antológicamente distinto de la justicia, sino una modalidad de la misma; por lo que una ley no puede ser equitativa e injusta al mismo tiempo, porque si es equitativa es justa y si se es injusta no puede ser equitativa.

## **2.3. Fuentes**

### **2.3.1. La constitución**

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es “la Constitución Política de la República, ésta como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona las formas de creación de las normas restantes que la desarrollan, y no pueden oponerse a ella en el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Carga Magna”.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 86.



La Constitución Política de la República de Guatemala instituye las principales garantías de los administrados, así como sus derechos fundamentales y naturalmente sus obligaciones, y estatuye los principios generales de la tributación como lo son el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de irretroactividad, y muchos más que son base del sistema financiero.

### **2.3.2. Los Tratados Internacionales**

Por debajo de la constitución, la primer fuente por orden de jerarquía “son los tratados y convenios internacionales, como leyes ordinarias y cuando los mismos no son en derechos humanos.”<sup>12</sup>

El Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que “en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”. El Artículo concede jerarquía superior de la que tiene el derecho interno a los tratados y convenios internacionales en derechos humanos ratificados o no por Guatemala, y en materia tributaria, existe conexión por las violaciones a los derechos humanos en relación a la tributación.

Los tratados y convenios internacionales en derechos humanos son fuente del derecho tributario, ya que garantizan que se cumpla la protección del contribuyente.

---

<sup>12</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Ob. Cit.** Pág. 90.



### 2.3.3. La ley

Se entiende por ley, la regla jurídica positiva por excelencia, fuente de derechos y obligaciones, y fundamento administrativo. A diferencia del derecho consuetudinario, la ley, derecho escrito, tiene en general las siguientes cualidades que además de su fuerza irrefragable, constituyen su superioridad respecto a la precisión, la certeza, la fijeza y sobre todo la unidad. Emilio Margain Manautou, define la ley como: “El principio de que ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior tiene en todos los Estados modernos un carácter casi absoluto; pues salvo el caso de facultad discrecional, en ningún otro y por ningún motivo es posible hacer excepción a este principio fundamental.”<sup>13</sup>

Así mismo, establece el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala el Artículo 2, como primera fuente del ordenamiento jurídico tributario a la Constitución, la base de la organización de un Estado; es indudable su trascendencia como medio creador de normas financieras; no solamente por contener principios básicos y disposiciones sobre la materia, sino también por organizar un sistema de control judicial de constitucionalidad de leyes.

Es pues, la ley, fuente inmediata de mayor importancia en derecho financiero, nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe,

---

<sup>13</sup> Margain Manautou, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. Pág. 56.



y aplicado a la materia significa que sin aquélla no podría existir tributos, presupuesto, empréstitos, es decir que sin ley, no habría actividad financiera.

Finalmente, las leyes no deben vulnerar los principios establecidos en la Constitución, por ser esenciales y preeminentes, pudiendo ser invalidadas por el órgano jurisdiccional correspondiente, si no se respetan.

#### **2.3.4. Leyes delegadas y decretos leyes**

En el caso de las leyes delegadas, el Congreso de la República de Guatemala transmite al ejecutivo facultades legislativas y dentro de esas facultades concede la autorización necesaria para que el ejecutivo haga frente a determinada situación que se dé en su administración.

Así, el Poder Ejecutivo puede adoptar decisiones propias o que estén originadas en otro poder. Las segundas son las llamadas delegadas o reglamentarias, por cuanto van encaminadas a garantizar o a concretar el cumplimiento de una ley de la cual dependen.

Para el decreto ley, la emisión de las leyes corresponde exclusivamente al poder legislativo, sin que resulte admisible su delegación en el ejecutivo en épocas de normalidad institucional. Sin embargo ello ocurre con cierta frecuencia, cuando se altera el orden constitucional a través del denominado golpe de Estado o sea autorizado por el organismo legislado en casos especiales.



El decreto ley se presenta cuando la Constitución autoriza al poder ejecutivo para que expida leyes sin necesidad de una delegación del Congreso. En este tipo de situaciones, el origen de la autorización se localiza en la Constitución. Dada la división de los poderes que establece nuestra Carta Magna, es que la ley tenga su origen en el poder legislativo; por excepciones previstas en la misma Constitución, la ley puede tener su origen en el poder ejecutivo, se habla entonces de la doctrina del decreto ley y del decreto delegado.

La Constitución de la República de Guatemala en el Artículo 16 de las disposiciones finales y transitorias, establece: "Se reconoce la validez jurídica de los Decretos leyes emanados del gobierno de la República a partir del 23 de marzo de 1982, así como a todos los actos administrativos y de gobierno realizados de conformidad con la ley a partir de dicha fecha."

Los decretos leyes surgen como distintivo de regímenes de facto aparecidos detrás de un golpe de Estado, cuando se violenta se rompe la vigencia del texto constitucional y la función legislativa no es ejercitada por un Congreso Ordinario o Asamblea, sino por un Jefe de Estado o Junta de Gobierno, según sea unipersonal o colegiado el órgano que atenta o concreta los poderes públicos, asimismo en caso de calamidad pública o emergencia, en los que el Ejecutivo tiene que emitir las normas pertinentes, en forma rápida, sin esperar la actuación legislativa.

La denominación misma de esta figura, pone de manifiesto las circunstancias crítico-históricas que lo producen, ya que decreto-ley es una rara conjunción de dos palabras



que expresa conceptos a veces iguales y en otras oportunidades diferentes, ya que los decretos son disposiciones legales muy generales que emiten tanto en la esfera administrativa como en la legislativa, y leyes son en cambio privativas del Congreso de la República, de donde resulta que los decretos-leyes son expresiones antagónicas, o por el contrario tautológicas según se refieran las palabras decreto, tanto en lo administrativo como en lo legislativo.

### **2.3.5. Los reglamentos**

En cuanto al reglamento de una ley, distinguir, si es o no una fuente de derecho tributario, pues se puede afirmar que sí lo es, pero sólo en cuanto a desarrollar obligaciones tributarias, accesorias, ya que de lo contrario se estaría contra el principio de legalidad. En la Constitución Política de la República de Guatemala, en el párrafo final del Artículo 239 se delimita hasta donde puede ser en el contexto el Reglamento como fuente de derecho tributario: “son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicas 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”.

### **2.3.6. La jurisprudencia**

La jurisprudencia de los tribunales de justicia y, particularmente de la Corte de Constitucionalidad es una fuente del derecho de suma importancia al ordenamiento



jurídico definido como un conjunto de principios y normas, pero también de poderes e instituciones cuya función es la producción y aplicación institucionalizada del derecho.

## **2.4. Contenido**

El contenido del derecho tributario comprende dos grandes partes:

### **a) Parte general**

Comprende las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante, porque en ella están comprendidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad.

Para el caso de Guatemala la parte general se encuentra desarrollada en el Código Tributario una parte semi-doctrinaria en la que se encuentran definiciones aplicables a todos los tributos, plazos y extinción de la obligación tributaria, otra que contiene disposiciones generales, infracciones y sanciones específicas sancionatorias, y una segunda que contiene procedimientos administrativos y judiciales, todo lo anterior aplicable a todas y cada una de las leyes tributarias especiales, por lo que si un contribuyente incumple con una obligación tributaria, relacionada con cualquier tributo el Código Tributario y todas sus reformas, regula el procedimiento y las sanciones.



Doctrinariamente la parte general del derecho tributario comprende:

- **Derecho tributario material:** Es aplicable a toda la legislación tributaria porque todos los tributos tienen los mismos elementos y el fin es el mismo esencialmente: proporcionar fondos al Estado (ya sea el gobierno central o los gobiernos locales como lo son las municipalidades) sin importar quien los recaude, siempre y cuando sea parte del Estado. Se identifica la parte material del derecho tributario, desde el momento que se inscribe el contribuyente y realiza el hecho generador de la obligación tributaria.
- **Derecho tributario formal:** Esta parte del derecho tributario contiene lo referente a la aplicación de la norma al caso concreto en sus diversos aspectos, especialmente la determinación del tributo; su objeto es establecer la suma de dinero que debe pagar cada persona y cómo llega esta cantidad a las diferentes cajas fiscales, ya sea por medio de un banco, la municipalidad o la misma Superintendencia de Administración Tributaria.

## **b) Parte especial**

La parte especial va encaminada al estudio, análisis y cumplimiento de la obligación tributaria de cada uno de los tributos, por lo que contiene los elementos esenciales de dicha relación, sin los cuales esta no existe, pero enfocada a un tributo en específico contiene las normas individualizadas y particulares de cada uno de los tributos que integran todo el sistema tributario, en Guatemala esta parte especial la componen:



- Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR),
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, (IVA),
- Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), y
- Otros tributos establecidos y por establecerse en el futuro.

## 2.5. Interpretación de las leyes tributarias

Gladys Monterroso, la palabra interpretar significa “descubrir el sentido y alcance de lo que se está interpretando, identificar su espíritu, lo que quiso implementar quien lo creo”.<sup>14</sup>

Al interpretar una ley tributaria el intérprete debe utilizar todos los elementos a su alcance como son:

- Examinar el texto íntegro de la ley.
- Analizar la intención del legislador y adecuar el pensamiento del legislador a la realidad nacional y del contribuyente dentro del momento histórico de creación de la ley.
- Coordinar la norma con todo el sistema jurídico no solo el tributario, principalmente con la Constitución Política de la República.
- Contemplar la condición económica que se ha querido gravar y la finalidad perseguida por la ley.

---

<sup>14</sup> Monterroso, Gladis. **Ob. Cit.** Pág. 101.



- Utilizar toda la doctrina a su alcance, por ser base fundamental de la ley.
- Analizar los hechos concretos y relacionarlos con la doctrina y la ley.
- El estudio y el análisis de la historia de la ley que se busca interpretar.

El Artículo 4 del Código Tributario postula que para interpretar una ley tributaria se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el Código Tributario, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

La Ley del Organismo Judicial en el Artículo 10 manifiesta que: “Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma se podrán aclarar atendiendo al orden siguiente:

- a. A la finalidad y al espíritu de la misma;
- b. A la historia fidedigna de su institución;
- c. A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- d. Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.”



De la misma forma el Artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial se dice que: “El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente. Si una palabra usada en la ley no aparece definida en el Diccionario de la Real Academia Española, se le dará su acepción usual en el país, lugar o región de que se trate. Las palabras técnicas utilizadas en la ciencia, en la tecnología o en el arte, se entenderán en su sentido propio, a menos que aparezca expresamente que se han usado en sentido distinto”.

De acuerdo a lo anterior, la interpretación de la Ley Tributaria no es más que investigar el sentido adecuado de una disposición a fin de aplicarlo a un caso de la vida real.





## CAPÍTULO III

### 3. Los tributos

Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado le sugiere a sus habitantes son considerados tributos, y le corresponde con exclusividad al Congreso decretarlos, además que dentro de dicha atribución se encuentra la de fijar la tasa impositiva, para la efectividad del mismo.

#### 3.1. Origen

El tributo es tan antiguo como la sociedad misma, “todas las sociedades han tenido una modalidad u otra de tributar, ya que de lo contrario las comunidades no hubiesen contado con los recursos materiales y humanos para realizar la obra pública y el bien común de sus habitantes”.<sup>15</sup>

En el transcurso de la historia, el tributo adoptó diversas normas, igualmente fue utilizado para propósitos diferentes; además el de la obra pública se incluyó el sostenimiento de las clases altas de las variedades y para enfrentamientos bélicos. Hoy, el tributo es un elemento fundamental para la producción de bienes públicos que son necesarios para el fortalecimiento de la economía de mercado.

---

<sup>15</sup>Buenas tareas.com. **La tributación**. <http://www.buenastareas.com/ensayos/Latributacion/2207592.html>  
Consultado el 4 de Septiembre de 2014.



### **3.1.1. La tributación en la antigüedad**

En las comunidades más antiguas el impuesto adoptó principalmente la forma de botín de guerra. Las tribus nómadas luchaban permanentemente por despojarse entre sí de la poca riqueza que tenían.

De alguna manera el servicio personal particularmente el militar, era en sí una forma de imposición. El impuesto también recaudado de manera embrionaria, en la mayor parte le correspondía al jefe de la tribu en la repartición del botín de guerra.

Con el surgimiento de la agricultura aparece el impuesto directo que por lo general adoptó la forma de diezmo; es decir, la décima parte de las cosechas. Sin embargo, la guerra continuó siendo la principal fuente de ingresos públicos, con el doble propósito y el sometimiento a la esclavitud de los pueblos conquistados.

Los primeros impuestos en dinero aparecieron en Egipto y Persia, lugares en donde surgió también el primer impuesto indirecto, el de aduanas. Además, se contó con una administración y contabilidad muy detallada de los impuestos, la cual quedó registrada en los papiros.

Con la lenta pero creciente productividad de las sociedades, así como con el aumento de los dominios territoriales y poblacionales de los reinos, creció también la complejidad de los sistemas impositivos. Así por ejemplo, Roma en la época del

imperio, desarrolla un sistema impositivo muy complejo, al extremo que prácticamente no existe ningún tributo moderno que no tenga su equivalente en el tributo romano.

## 2) La tributación en la época precolombina

Las sociedades precolombinas de América también conocieron los tributos. “En el período posclásico de los mayas, las grandes masas de agricultores de maíz, no solamente tenían que sostenerse a sí mismos, sino que también a su supremo gobernante, llamado Halach Uinich, a los jefes locales y al credo”.<sup>16</sup> Esas masas construyeron los grandes centros ceremoniales y las carreteras elevadas de piedras que conectaban las ciudades más importantes.

Adicionalmente, la clase baja de la sociedad maya tributaba al Halach Uinich y contribuía con presentes para los príncipes locales además ofrecía sacrificios a los dioses a través de los sacerdotes. El tributo y los sacrificios consistían en toda clase de verduras, tela tejida, aves domesticadas, sal pescado seco. También se tributaba con cacao, incienso, miel, cera, collares de jade y coral, así como con conchas.

Otra forma de tributación consistió “en el trabajo de los esclavos, pueblos conquistados por medio de la guerra de la cual tratan ampliamente los escritos sobre los cakchiqueles y el Popol Vuh”.<sup>17</sup> Esa mano de obra era utilizada tanto en la construcción

---

<sup>16</sup>Buenas tareas.com. **La tributación**.<http://www.buenastareas.com/ensayos/Latributacion/2207592.html> Consultado el 4 de Septiembre de 2014.

<sup>17</sup>Buenas tareas.com. **La tributación**.<http://www.buenastareas.com/ensayos/La-tributacion/2207592.html> Consultado el 4 de Septiembre de 2014.



de la obra pública, como el cultivo de las tierras de la nobleza, que eran producto de la herencia o resultado de eventuales donaciones del gobernante supremo.

### **3.1.3. La tributación en la época colonial**

La historia del tributo en Centroamérica durante el periodo colonial, se inició con la explotación y esclavitud indiscriminada de los indígenas por parte de los conquistadores, mediante el sistema conocido como la encomienda. La corona española se ocupó de participar en los excedentes agrícolas generados por las poblaciones indígenas en la medida que contó con el quinto real, un impuesto consistente en la quinta parte de la producción mineral.

Sin embargo, Centroamérica no era una región rica en oro y plata, por lo que al decaer los rendimientos de las minas se creó un sistema de explotación compartida de la población aborígen, conocida como repartimiento, el que, en diversas variantes, se mantuvo hasta finales de la época colonial. El sistema consistió en que la cuarta parte de la fuerza laboral indígena de cada comunidad tenía que laborar, por una semana al mes, en las tierras de la corona el de los españoles, así como en las obras públicas.

Por aparte, todos los varones indígenas sanos, comprendidos entre las edades de 18 a 50 años, estaban obligados a pagar dos pesos como tributo anual al rey, esto lo hacían con productos básicos, estos ingresos eran utilizados para sufragar los gastos para defensa. Gobierno e iglesia.



A principios del siglo XVII comenzó a tributar la población no indígena. “Por medio del impuesto de ventas y alcabala, fijándose los mismos en 2%, y se cobraba cada vez que se vendía un artículo. También se le aplicó a las ventas un impuesto de barlovento del 1%. Con el propósito de mantener la flota costera del Caribe”.<sup>18</sup> Asimismo, existió un impuesto directo a los funcionarios reales y a los clérigos, denominado medida anata y que consistió en que éstos tenían que pagar una sola vez un impuesto equivalente a la mitad de su sueldo anual. Además, fueron creados impuestos específicos sobre el vino, el cacao y el añil.

### 3.2. Concepto

El Código Tributario, en el Artículo 9 regula un concepto de tributos al decir 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.”

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para obtener los medios económicos que le permitan realizar sus fines, entre los que se encuentran la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales.

Raúl Rodríguez Lobato, al referirse a los tributos los define como: “Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio

---

<sup>18</sup>Buenas tareas.com. **La tributación.**<http://www.buenastareas.com/ensayos/La-tributacion/2207592.html>  
Consultado el 4 de Septiembre de 2014.



a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público.”<sup>19</sup>

Manuel Ossorio, define que el tributo es considerado como: “Impuesto, contribución u otra obligación fiscal, gravamen o carga que el Estado obliga a sus habitantes.”<sup>20</sup>

El marco jurídico de la administración tributaria establece que esta se determina en base al principio de legalidad misma que se encuentra en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que para el efecto establece: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme 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; b) las exenciones; c) sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible el tipo impositivo; e) las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; f) las infracciones y sanciones tributarias.”

El Código Tributario, en el Artículo 19 regula las funciones de la administración tributaria: “Funciones de la administración tributaria. Son funciones de la administración tributaria: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.”

---

<sup>19</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 4.

<sup>20</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 995.

### 3.3. Clasificación

En Guatemala existen dos clasificaciones de los tributos, una es la doctrinaria, propuesta por los estudiosos del derecho tributario, quienes dividen a los tributos en impuestos, tasas, contribuciones especiales y arbitrios. La otra, es la legal, establecida en el Artículo 10 del Código Tributario: “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.” Es decir, el Código Tributario sigue la corriente doctrinaria, sin embargo, agrega las contribuciones por mejoras.

#### 3.3.1. Impuestos

En un sentido general, concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad. Es, pues, la actividad financiera, el instrumento administrativo del Estado, que sirve para facilitar el uso de los servicios administrativos y la concesión de determinados derechos subordinados al pago de tributos al Estado; así, por medio del impuesto se puede prestar ilimitadamente a la colectividad determinados servicios públicos, pero además, se puede prestar para la consecución de fines políticos, económicos, éticos y sociales.

Héctor Villegas, define el impuesto diciendo que: “Es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 78.



Tal como se establece en la definición, todos los impuestos que se encuentran regulados en las leyes respectivas, el pagarlos es obligación de los contribuyentes, pues son hechos impositivos no optativos.

El tratadista De Juano afirma que. “es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva, en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles.”<sup>22</sup>

El Código Tributario, en el Artículo 11, postula que “el impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Se concluye en que el impuesto es la cuota, parte representativa del costo de producción de los servicios públicos, indivisibles, que el Estado obtiene legalmente del contribuyente. Además es una prestación pecuniaria en virtud de la potestad imperio, en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos.

Dentro de las características de los impuestos se encuentran las siguientes:

---

<sup>22</sup> De Juano, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Pág. 584.



- Carácter de legalidad, todo impuesto debe establecerse a través de una ley.
- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente dinero
- La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación inmediata del Estado.
- La exigibilidad responde coactivamente al imperio de la ley.
- El gravamen debe respetar la capacidad del contribuyente, lo que constituye la causa más justa de toda tributación.
- Su destino debe ser para satisfacer necesidades y servicios colectivos indivisibles.
- Se establece en base de reglas fijas, según normas constitucionales, tomando en cuenta principios de igualdad, generalidad universalidad, justicia, equidad y capacidad de pago.

### 3.3.2. Arbitrios

Para Manuel Ossorio los arbitrios son: “derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, por lo general municipales”.<sup>23</sup>

El principal objetivo es desarrollar obras de interés colectivo que beneficien a la comunidad municipal que debe pagar el arbitrio.

Para Guillermo Cabanellas, los arbitrios son: “El dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades con el fin de que estos puedan cumplir con la prestación de servicios públicos.”<sup>24</sup>

<sup>23</sup> De Juano, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 97.

<sup>24</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** Pág. 209.



Según el Artículo 12 del Código Tributario, arbitrio es “todo impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

Por lo que los arbitrios son derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, por lo general municipalidades, como por ejemplo el valor del Boleto de Ornato, el Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI-, entre otros.

En sí los arbitrios son de ámbito territorial restringido, ya que únicamente es para los municipios, abarcan aldeas, asentamientos, caseríos que pertenezcan a su jurisdicción.

Según el Artículo 100 literal e) del Código Municipal: “Constituyen ingresos del municipio... e) El producto de los arbitrios, tasas y servicios municipales”.

En términos generales, los arbitrios son los pagos que se efectúan por una contraprestación efectiva de un servicio público. Para este caso específico, se puede indicar la limpieza y el mantenimiento de parques.

Las características que conforman los arbitrios son:

- A. Siempre es sobre un valor pecuniario
- B. Es obligatorio
- C. De naturaleza tributaria
- D. Establecidos en la ley
- E. Cobrados en un determinado territorio



F. Se utilizan específicamente para fines de desarrollo del territorio para el que fue cobrado.

### 3.3.3. Contribuciones especiales

La contribución se paga por obras que el Estado construye en ventaja, sobre todo de la colectividad y que no puede impedirse redunde en beneficio de algunas personas privadas. El ente público construye caminos, plazas, entre otros, en interés de la colectividad. Es al menos su intención y no la de favorecer a ciertos propietarios de bienes inmuebles. El beneficio prestado a los individuos privados es una consecuencia importante, pero no la finalidad de la obra.

Para Rafael Bielsa es: “Un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración.”<sup>25</sup>

El Artículo 13 del Código Tributario, establece que una contribución especial es “el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

Las contribuciones especiales tienen una serie de características, dentro de las cuales se pueden mencionar las siguientes:

---

<sup>25</sup> Bielsa, Rafael. **Derecho administrativo**. Pág. 245.

- A. Es un tributo que determina un beneficio individual
- B. Surge por razón del beneficio que derivan determinados inmuebles en virtud de la realización de la obra.
- C. Ese tributo es de carácter especial y único.
- D. Ese tributo no es periódico, en consecuencia, es extraordinario.
- E. Ese tributo está en función del beneficio obtenido, y que en ningún caso puede exceder del límite de ese beneficio.
- F. El obligado está en el deber de pagar determinada suma de dinero por razón del beneficio que obtuvo en bienes inmuebles de su propiedad debido a la obra pública que lo benefició.
- G. Todos deben contribuir a pagar los gastos públicos en función del principio de solidaridad social.

#### **3.3.4. Contribuciones por mejoras**

La contribución por mejoras es una prestación por la cual el contribuyente paga determinada cantidad de dinero, a cambio de la cual experimenta un beneficio de plusvalía en su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público.

El Código Tributario, regula en el segundo párrafo del Artículo 13: "Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y



como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

Es una característica de la contribución por mejoras, que los contribuyentes sean las personas que, por ser propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en las inmediaciones de la obra pública, obtienen un beneficio económico consistente en el incremento del valor de sus bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no perciben. Se trata del principio de beneficio que constituye uno de los criterios de reparto de las cargas públicas, consistente en hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general.

### **3.4. Características**

#### **3.4.1. Prestaciones comúnmente en dinero**

Si bien es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, en otras naciones no es forzoso que así suceda. Por ejemplo, en México y Brasil, los Códigos Tributarios admiten que la prestación tributaria sea en especie.

Algunos escritores sostienen que el tributo debe ser siempre dinerario y descartan los en especie; otros no comparten la postura e indican que si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura



jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea pecuniariamente valuable para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos característicos y que la legislación de determinado país no disponga lo contrario. Cabe indicar que en la mayoría de países los tributos son comúnmente prestaciones en dinero.

#### **3.4.2. Exigidas en ejercicio del poder de imperio**

Elemento especial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler el pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria).

La coacción se manifiesta especialmente en la exclusión de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

#### **3.4.3. Sobre la base de la capacidad contributiva**

Los tributos deben ser exigidos tomando como base la capacidad contributiva, con lo cual se respetan los principios de equidad y justicia, regulados en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, logrando así la justa distribución de las cargas tributarias.

#### **3.4.4. En virtud de una Ley**

No hay tributo sin Ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal de la



coacción, así como la capacidad contributiva es un límite sustancial de razonabilidad y justicia.

El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino: *nullum tributum sine lege* (es nulo el tributo si no hay Ley).

A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

Esa circunstancia fáctica, hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole, puede consistir en un hecho (por ejemplo, ejercer una actividad lucrativa habitual), en un resultado (por ejemplo, las ganancias percibidas en un periodo); en una situación en que el obligado se halla (por ejemplo, ser propietario de un inmueble); o en una situación que se produce a su respecto (por ejemplo, recibir una herencia, ganar un premio); pudiendo a veces, integrarse la circunstancia fáctica, además, con una actividad o gasto estatal (por ejemplo, pavimentación de calles en que se está situado el inmueble del obligado, inscripción de un bien del obligado en el registro respectivo).

Tal circunstancia fáctica, hipotética y condicionante se denomina hecho imponible o hecho generador, y su acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria proporciona o contiene.

### **3.4.5. Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines**

El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad que el Estado tiene que obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Pero este objetivo puede ser el único. El tributo puede perseguir también fines extra fiscales, ó sea, ajeno a la obtención de ingresos. Así pueden mencionarse los casos de tributos aduaneros protectores.

Sin embargo, este objetivo extra fiscal adicional, no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económicos sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga de ello y se generan beneficios a la comunidad.

En sí, el tributo es el impuesto que obliga al contribuyente a pagarlo, bajo coerción que de no hacerlo se procederá judicialmente a su cobro, por lo que éste se manifiesta en la cantidad que el afecto debe cumplir.

### **3.5. Fuentes**

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos impositivos.



El Artículo 2 del Código Tributario, regula que: “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

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



## CAPÍTULO IV



### 4. Obligación tributaria

La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, recibe de un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

#### 4.1. Importancia

Es la relación jurídica que emana de la Ley y nace al producirse el hecho generador o el monto imponible, conforme lo establece la legislación tributaria vigente según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de percibir el cumplimiento de la obligación tributaria al contribuyente.

Tratándose de la obligación tributaria, existen varias opiniones al respecto. Algunos consideran que la obligación solamente se refiere a un dar, mientras que otros la identifican además con un hacer, un no hacer y otros, hasta con un tolerar.

En términos generales se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Al realizarse el



supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de dar, hacer, no hacer y tolerar.

Aplicando estas ideas, se concluye, necesariamente, que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

Eminentes tratadistas manifiestan que la obligación tributaria se circunscribe a la conducta de dar y dejan a las obligaciones secundarias o accesorias. Esta corriente explica que la limitación de su contenido se debe a que el objeto y fin esencial de los tributos o contribuciones es el recaudar los recursos que necesita el Estado por lo que materia sustancial del derecho tributario es la relativa a la recaudación, dejado de lado otros aspectos tan importantes como las obligaciones formales, que van junto con la de contribución.

La realidad es que al limitar al derecho tributario exclusivamente al acto de recaudación ignorando los aspectos constitucionales, administrativos, procesales y penales, se reduce a tal grado la materia que de tan pura se inutiliza, ya que el fenómeno jurídico tributario no puede concebirse sin los otros aspectos antes referidos.

De lo anterior se deriva que el derecho tributario comprende todos los aspectos relativos al fenómeno jurídico de la imposición, los cuales se encuentran



sistematizados en una rama autónoma del Derecho, lo que trae como consecuencia que la obligación, como parte fundamental de esta disciplina, se debe considerar como una conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar.

## 4.2. Sujetos

### a) Sujeto activo

El Estado o sus entidades centralizadas, descentralizadas, autónomas, semiautónomas y en un momento determinado las municipalidades, el sujeto activo en toda relación jurídica; tiene la facultad de percibir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados en la Ley. “En este campo, esta potestad no es discrecional sino una obligación de carácter irrenunciable; el funcionario que ejerce la potestad de exigir el tributo tiene la obligación de hacerlo, incurriendo en responsabilidades penales, cuando no lo haga, especialmente en la comisión de delitos de defraudación tributaria, y muy recientemente el delito fiscal, que lleva aparejada una sanción de carácter penal.”<sup>26</sup>

El Artículo 5 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del IVA menciona lo referente al sujeto pasivo del impuesto de la siguiente manera “El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley.”

---

<sup>26</sup>Chicas, Raúl. **Ob. Cit.** Pág. 89.



El Artículo 6 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala menciona a otros sujetos pasivos del impuesto determinando que: “También son sujetos pasivos del impuesto:

- El importador habitual o no.
  
- El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
  
- El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.
  
- El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
  
- Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.

**b) Sujeto pasivo**

Es la persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el hecho jurídico generado en lo establecido en



la norma. El efecto de la traslación de los tributos y otras obligaciones, el sujeto pasivo puede ser diferente al que efectúe realmente el pago de los tributos. Además el Código Tributario crea diferentes sujetos pasivos, los cuales para efecto de la presente investigación se presentan como contribuyente:

#### **4.2.3. Contribuyente**

Es el obligado por deuda propia, sean personas naturales o jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifique el hecho generador de la obligación tributaria. El contribuyente es el obligado a pagar el impuesto, a veces directamente al Estado y otras veces a los agentes de retención o de percepción del impuesto, esto es en aquellos casos en que se presten servicios, se tiene la obligación de hacer la retención respectiva al sujeto que prestó el servicio y posteriormente enterarlo a las cajas fiscales en los términos que establecen las leyes tributarias.

#### **4.3. Cumplimiento**

##### **4.3.1. Cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales**

Las obligaciones tributarias materiales se extinguen cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar por cumplida y extinguida la obligación. En el derecho fiscal, según Raúl Rodríguez Lobato, "sólo se admiten como formas de extinción de las obligaciones



tributarias: El pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación”.<sup>27</sup>

En la legislación guatemalteca el Código Tributario regula en el Artículo 35 como medios de extinción de las obligaciones tributarias formales: “Medios de Extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- Pago
- Compensación
- Confusión
- Condonación o remisión
- Prescripción”.

Haciendo un breve análisis entre la doctrina y lo que regula la legislación tributaria guatemalteca es de notar que el ordenamiento jurídico incluye dentro de la formas de extinción a la confusión, la forma de extinción necesaria establecida en el Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene la Ley de Herencias, Legados y Donaciones, el que en el Artículo 53 posibilita que el Estado sea declarado heredero en lo relativo a las herencias vacantes, quedando así el Estado como sujeto activo y sujeto pasivo si dentro del proceso sucesorio es declarado heredero.

- **Pago:** El pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal y en palabras del tratadista De la Garza, citado por Héctor Villegas, es “El que satisface

---

<sup>27</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Ob. Cit.** Pág. 167.



plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.”<sup>28</sup> El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria.

- **Compensación:** La compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede surgir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes. Es requisito indispensable para que opere la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea, que estén precisadas en cuanto a su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a derecho.
  
- **Confusión:** Esta forma de extinción de la obligación tributaria, consiste en que en el sujeto activo de la obligación tributaria se le da la categoría de acreedor y deudor a la vez y como consecuencia tiene por extinguida la obligación tributaria. La confusión nunca podrá operar en la calidad de sujeto pasivo, pues éste no podrá ser en ningún momento acreedor tributario.
  
- **Condonación o remisión:** Es el acto jurídico por el cual una persona, que es acreedora de otra, decide renunciar a su derecho liberando del pago a la persona deudora. Se caracteriza principalmente por ser un modo de extinguir las obligaciones, es decir que el deudor queda liberado de la deuda en virtud de la condonación (perdón) o remisión.

---

<sup>28</sup> Villegas, Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 70.

#### **4.3.2. Cumplimiento de las obligaciones tributarias formales**

Las obligaciones tributarias formales, a diferencia de las obligaciones tributarias materiales, se cumplen en diversos momentos o tiempos debido a que son obligaciones cuyo cumplimiento es individual una de la otra pero que a la vez es interdependiente, quiere decir por Ejemplo: Un abogado presta sus servicios profesionales a una persona "X" y le extiende la correspondiente factura, en este momento cumple con la obligación formal de emitir factura por sus servicios prestados; pero, por alguna razón no cumple con presentar las declaraciones de impuestos correspondientes que la emisión de la factura se generan, entonces incumple con otra obligación formal que es la presentación de las declaraciones de impuestos.

El Código Tributario, regula las obligaciones tributarias formales que son de cumplimiento obligatorio para todos los contribuyentes, ya sea para los que ejercen una profesión en forma liberal o para los que se desempeñan como empleados en relación de dependencia y en todo caso para aquellas personas que sus actividades se encuadren dentro del hecho generador que automáticamente las compele al cumplimiento de las mismas.

#### **4.4. Prescripción**

De conformidad con el Artículo 47 del Código Tributario, "El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su



cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.”

Y el Artículo 4 del Código afirma que: “No obstante lo establecido en el artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria”.

Los plazos establecidos en los Artículos 47 y 48 del Código Tributario, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.

El Artículo 50 del Código Tributario hace referencia a que “La prescripción se interrumpe por:

- La determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria. En este último caso, la misma se efectuará conforme lo que establecen los Artículos 103 y 107 de este Código. La notificación de conferimiento de audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, no interrumpe la prescripción.



- La notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
- La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
- El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de la misma.
- La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable.
- La notificación de acción judicial promovida por la Administración Tributaria. Resuelta definitivamente la misma, el plazo de la prescripción comenzará a computarse de nuevo, salvo si el demandado fuere absuelto o el acto judicial se declare nulo.
- El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
- Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
- La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.

El efecto de la interrupción es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción.”

El Artículo 51 del Código Tributario regula que: “Se entiende renunciada la



prescripción, si el deudor acepta deber sin alegar prescripción o si paga total o parcialmente la deuda prescrita. Este pago no será devuelto en ningún caso”.

Asimismo el Artículo 52 del Código en mención, establece que: “La prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazos que establece este Código. La resolución debe ser aprobada por la autoridad correspondiente de la Superintendencia de la Administración Tributaria o quien desarrolle sus funciones conforme a la ley”.

De acuerdo a los artículos anteriormente citados, cabe mencionar que la prescripción es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación, siendo su fundamento en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no haya ejercitado durante el periodo de tiempo previsto por la ley.

#### **4.5. Regulación legal**

El Código Tributario, Decreto Número 1441 del Congreso de la República de Guatemala, regula lo relativo a la obligación tributaria en el Artículo 14: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su



cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

El Artículo anterior hace mención que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, cuya finalidad principal es la prestación de un tributo.

El Artículo 17 del Código Tributario regula que “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor el tributo”.

De la similar forma el Artículo 18 establece que “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”.

El Código Tributario en la Sección Segunda regula lo relativo a los contribuyentes, determinando en el Artículo 21 que son contribuyentes “las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, de conformidad al derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

En la Sección Tercera, el Código Tributario califica a los responsables diciendo en el Artículo 25 que: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.



Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aún cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente”.

El Código Tributario en el Capítulo III, regula hecho generador de la obligación tributaria, al establecer en el Artículo 31 que “el Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

El Artículo 35 del Código en mención, como quedo explicado que la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: Pago, Compensación, Confusión, Condonación o remisión y Prescripción.

Se concluye que la normativa jurídica de la obligación tributaria, constituye un vínculo existente entre el Estado a través de la Administración Tributaria y los contribuyentes, que da nacimiento a obligaciones de carácter tributario los que en caso de incumplimiento corresponde a la Administración Tributaria sancionar con multa, intereses o mora.





## CAPÍTULO V

### 5. Estudio doctrinario y jurídico de la exención tributaria en Guatemala

La exención tributaria en Guatemala es una igualdad jurídica tributaria, en virtud de la cual se elimina de la regla general, de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad de conveniencia o de política económica.

#### 5.1. Aspecto doctrinario de la exención tributaria

Todos los Estados, de una u otra manera, tratan de fomentar algunos aspectos socioeconómicos y en algunos casos culturales de algunas personas, en su mayoría personas jurídicas colectivas, puesto que éstas constituyen un factor muy importante para el desarrollo de un país. En esa medida, se ha optado por la exención tributaria, que constituye una excepción al principio de generalidad que establece que todos tienen la obligación de contribuir al gasto público.

La exención, es la excepción al principio de generalidad establecida en derecho tributario, es la condición neutralizante establecida en todas las legislaciones, para beneficio de determinados grupos o personas de la población en general, por tratarse de un elemento importante de la relación jurídico tributaria es de suma importancia su análisis.

Héctor Villegas refiriéndose a las exenciones indica: “El Derecho Tributario material no solo estudia hechos imponibles, sino que también comprende otros hechos o



situaciones que son descritos hipotéticamente en otras normas de los ordenamientos tributarios, y que acaecidos en el mundo fenoménico, producen el peculiar efecto de neutralizar la consecuencia jurídica normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea el mandato de pagar el tributo”.<sup>29</sup>

El autor citado considera a la exención como una condición neutralizante del pago del tributo después de acaecido el hecho generador, con lo que expresa, el significado de la exención, que es neutralizar el efecto del hecho generador, persiguiendo que el contribuyente no haga efectivo el pago del tributo, aun siendo obligado al mismo, pero materialmente está teóricamente dispensado.

Relacionando al mismo tema Carlos Giulliani Fonrouge indica que la exención “se concreta en un contrato celebrado entre la administración y el contribuyente, pero desde luego que tal instrumentación tiene por origen una ley u ordenanza municipal que la autoriza”.<sup>30</sup>

Carlos Giulliani Fonrouge antes mencionado indica que la exención es un contrato realizado por el contribuyente y el Estado, su definición aunque carece de otros elementos aporta la idea del contrato, que en la práctica se materializa cuando el contribuyente solicita el Derecho de Exención. En Guatemala, no se puede identificar a las exenciones como un contrato, porque el Estado solo las autoriza por medio de una

---

<sup>29</sup> **Ibid.** Pág. 281.

<sup>30</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Ob. Cit.** Pág. 326.

ley, no existe otra forma de materializarse en forma general. Pero si en particular cuando se solicita el derecho a la misma.

La exención en materia tributaria es una excepción al principio de generalidad del tributo, por medio de la cual el Estado en ejercicio de su poder imperio, del que deriva el poder de eximir, otorga un beneficio fiscal a determinados sujetos pasivos, por no hacer efectivo el pago del tributo en el tiempo y forma establecidos en la ley, después de haberse realizado el hecho generador instituido en la norma impositiva.

## **5.2. Aspecto jurídico de la exención tributaria**

### **5.2.1. Constitución Política de la República de Guatemala**

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 37 último párrafo establece lo siguiente: “Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinadas al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones”.

El Artículo 73 exime del pago de cualquier impuesto y arbitrio a los centros de educación privada y centros de cultura, aunque la norma es restrictiva al establecer únicamente como exención los impuestos y arbitrios. Atendiendo a lo que establece la doctrina y el Código Tributario, tributos es el género y todas sus clasificaciones constituyen la especie, por lo que atendiendo al tenor literal y aplicando el método



literal de interpretación plasmado en el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, estos sujetos, no están exentos de las contribuciones especiales y contribuciones por mejora; es decir, que el constituyente se quedó corto en el desarrollo de la norma.

El Artículo 88 de la Constitución Política de la República establece que “las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna y que, además de ello, el Estado podrá darles asistencia económica para el cumplimiento de sus propios fines.”

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 92, aunque utilizado mal el término exoneración, como se explicó con anterioridad, no se puede exonerar impuestos, lo correcto entonces es la exención. En el Artículo, la ley fundamental otorga beneficio fiscal a la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y al Comité Olímpico Guatemalteco.

De los artículos aludidos, deviene el hecho de que no obstante que los sujetos anteriores realicen cualquier hecho generador determinado en todas las normas de carácter tributario, no están obligados a contribuirle al fisco, constituyendo una excepción al principio de generalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en la que se requiere a todos como deber cívico contribuir al gasto público.

### **5.2.2. Código Tributario**

El Código Tributario en el Artículo 62 da un concepto de exención tributaria: “Exención



es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención”.

De la definición legal se desprende el precepto que la exención debe estar determinada primero en la norma para que el sujeto pasivo pueda atribuirse ese beneficio fiscal.

Asimismo, el Artículo 63 del mismo cuerpo legal establece los requisitos de la exención, indicando que “La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.

Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años”.

Afirma el Artículo 65 que: “Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal

exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título”.

### **5.3. Elementos de la exención tributaria**

Dentro de los elementos que se deben verificar para que la exención de la obligación tributaria se pueda dar, atendiendo a lo establecido en el Artículo 63 del Código Tributario, un sujeto pasivo puede gozar de este beneficio fiscal, debe estar establecido en una norma jurídica e indicar si la misma se está otorgando de forma parcial o total. Asimismo, establecer el plazo para el cual el beneficio fue otorgado.

De conformidad con el Artículo citado, los elementos que se deben observar son los siguientes:

- Estar determinado en una norma jurídica de carácter ordinario
- El sujeto pasivo al que se le está otorgando
- Clase de exención, en el sentido si la misma se está otorgando de forma total o parcial.
- Condiciones bajo las cuales se otorga el beneficio fiscal.

### **5.4. Razones que justifica la exención tributaria**

Al momento que se va a emitir una norma eminentemente tributaria se deben tomar en



cuenta, los aspectos socioeconómicos del sujeto al que va dirigido, mismos que se desprenden de una serie de estudios que deben realizarse antes de la creación de cualquier norma; asimismo, debe establecerse cuáles son las personas a las que el Estado exime del pago de determinado tributo. En muchas ocasiones, el objetivo de la exención es fomentar la economía nacional, a través de la liberación de la carga fiscal.

Tal es el caso de las asociaciones, que no obstante realizan actividades que generan ganancias, la ley las exime de la obligación de pagar impuestos por el desarrollo económico que puedan aportar en determinada parte del territorio, como éstas existen también las cooperativas, que de alguna forma aportan o constituyen un desarrollo económico para sus asociados.

Por otra parte, existen sujetos que aportan desarrollo cultural e intelectual para los guatemaltecos, dentro de éstos se ubican los centros de enseñanza privada en los niveles de pre primaria, primaria, básica y diversificada. Adicional a éstas, existen las de educación superior como son, las universidades privadas que funcionan actualmente en el país. Éstas por mandato constitucional están exentas de la obligación de pagar cualquier tipo de impuesto.

## **5.5. Clasificación de la exención tributaria**

### **5.5.1. Constitucionales**

Las establece la Constitución Política de la República de Guatemala; ejemplo son las



otorgadas al sistema educativo privado. Regula la norma constitucional que todas las actividades educativas se encuentran exentas del pago de todo tipo de tributos, este tipo de exenciones no pueden ser limitadas, disminuidas o eliminadas por Ley ordinaria alguna, por el principio de jerarquía que impera en el sistema jurídico guatemalteco.

Al promulgar la Asamblea Nacional Constituyente la Constitución Política de la República de Guatemala, con el objetivo de que, tengan jerarquía constitucional determinados beneficios fiscales establece exenciones específicas que, por surgir de la norma superior tienen esa jerarquía, y no puede ser limitado o eliminada por una ley ordinaria, como ejemplo de este tipo de exenciones se menciona el Artículo 88 de la Constitución Política de la República que en su primer párrafo establece: “Exenciones y deducciones de los impuestos. Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna”.

### **5.5.2. Económicas**

Las establecidas para el beneficio y desarrollo de un sector económico determinado del país; ejemplo de este tipo de exenciones en Guatemala se menciona a los exportadores que gozan del beneficio de encontrarse exentos del cobro del IVA en las exportaciones que realicen, pero adicionalmente tienen el derecho de solicitar la devolución del IVA pagado en las compras que efectúen. Las exenciones tienen las características que el Estado al decretarlas persigue el desarrollo de determinado grupo económico, con la desventaja que, por políticas de Estado, pueden ser suprimidas en cualquier momento, dependiendo de intereses propios del grupo que



ejerce el poder en determinado período de tiempo, siempre por medio de la modificación de la ley, adicional este tipo de exenciones contienen un doble beneficio, no percibe el IVA y le devuelven el crédito fiscal.

### **C. Con fines sociales**

Las exenciones que el Estado otorga con el fin de promover el desarrollo de grupos sociales que contribuyen al desarrollo cultural, deportivo o educativo de la población. En Guatemala, este tipo de exenciones se encuentra en todas las leyes tributarias específicas, algunas como producto de lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y otras como parte de políticas sociales del Estado, también dentro de las exenciones con fines sociales se encuentran aquellas cuyo objetivo principal es el de otorgar beneficios sociales a la población como es el renglón de salud por su significancia social, como un ejemplo se menciona la aprobación del Decreto Número 16-2003 del Congreso de la República de Guatemala, que adiciona el numeral 15) al Artículo 7 de la Ley al Impuesto al Valor Agregado, exonerando del pago de impuestos y aranceles de importación, el ingreso al país de los medicamentos antirretrovirales que adquieran por donación o por importación las entidades públicas o privadas debidamente autorizadas y registradas en el país que se dediquen al combate de la enfermedad del VIH/SIDA.

### **D. Objetivas y subjetivas**

Las objetivas son aquellas exenciones que se otorgan atendiendo a ciertas cualidades y características del objeto de gravamen. En el sistema tributario guatemalteco existen



muchas de este tipo, un ejemplo clásico del mismo se encuentra en la Ley del IVA, que concede exención del impuesto a la compra de determinado tipo de vivienda. El Artículo 7 numeral 12 establece que “La venta de vivienda con un máximo de (60) metros cuadrados de construcción y la de lotes urbanizados, que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados. En ambos casos, el valor de los inmuebles no deberá exceder del equivalente en quetzales a diecisiete mil quinientos dólares de Estados Unidos de América (\$ 17,500.00) al tipo de cambio vigente en el mercado bancario a la fecha de la venta. Además, el adquirente deberá acreditar que él y su núcleo familiar, carecen de vivienda propia o de otros bienes inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública respectiva”.

En lo relativo a las subjetivas, establece la doctrina que se norma en función de la persona sujeto del impuesto para quien se neutralizara el efecto del hecho generador realizado, y por cuya materialización no se pagará el tributo generado. Un ejemplo en la misma es la exención otorgada a las universidades autorizadas para funcionar en el país, que se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala y en las leyes tributarias ordinarias, por medio de las cuales se otorga el beneficio a la universidad en general por ser un centro de estudios superiores, sin importar si esta es pública o privada.

#### **5.5.5. Absolutas y relativas**

Las exenciones relativas liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva como



lo es el pagar el tributo después de haberse realizado el hecho generador tipificado en la Ley del IVA. En Guatemala la mayoría de las exenciones son de este tipo, un ejemplo es la exención otorgada a los exportadores, quienes como resultado de la exención en la Ley no deben pagar tributos, pero la misma Ley regula la obligatoriedad de cumplir con los deberes formales.

En otro contexto las exenciones absolutas liberan al contribuyente de las obligaciones fiscales sustantiva o sea al pago del tributo, y obligaciones formales de presentar las declaraciones, un ejemplo que se encontraba en la práctica es el caso de las Organizaciones No Gubernamentales que no presentaban declaraciones de impuesto de ningún tipo, aunque en la ley no se encontraba regulado este beneficio. En conclusión, cabe mencionar que las exenciones relativas no existen en Guatemala.

## **5.6. Características de la exención tributaria**

Las principales características de la exención según Morgain citado por Gladys Monterroso y aplicadas al contexto guatemalteco son las siguientes:

### **– Legalidad**

Por ser un privilegio que se otorga al Sujeto Pasivo tributario, “debe estar expresamente establecida en la Ley”,<sup>31</sup> por lo tanto la interpretación que se dé a la misma debe ser en sentido estricto, en el ordenamiento jurídico guatemalteco no se

---

<sup>31</sup> Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 182.

puede conceder exenciones si no se encuentran determinadas en la ley en particular, por el principio de legalidad que impera en el derecho tributario, siendo la exención una de las bases de la recaudación, la misma debe encontrarse establecida en la ley para que el sujeto pasivo pueda obtener el beneficio, todas las leyes tributarias en Guatemala, contienen uno o dos artículos en los que se establecen los hechos o personas exentas del pago del impuesto de que se trate, atendiendo precisamente a la legalidad de la misma, y con el objetivo de evitar la discrecionalidad en su aplicación, por ejemplo la ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo 21 establece que están exentos del impuesto de circulación de vehículos los Organismos del Estado y el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, decretando como una condición para gozar del beneficio de la exención que los vehículos deben usar las placas de la serie oficial, con la sigla “o”, es importante hacer mención que en la redacción de la norma vigente en mención dicha sigla es con minúscula, pero al realizar el diseño y por la uniformidad del mismo dicha sigla es en mayúscula al igual que las demás letras que contiene el registro correspondiente.

#### – **Irretroactividad**

La aplicación de la exención en el tiempo es después de su creación dentro de la ley, una de las características del derecho tributario es la irretroactividad de la ley, por lo que no se pueden imponer tributos con efecto retroactivo, en el mismo sentido tampoco se pueden otorgar exenciones con efecto retroactivo, por ser toda ley tributaria a futuro,



el sujeto pasivo que gozará del beneficio de la exención se describe en la legislación tributaria, y solamente después de acaecido el hecho generador previamente establecido en la ley podrá gozar del beneficio de la exención para el caso concreto, la aplicación de la exención así como el beneficio que otorga son a futuro por la irretroactividad de la ley.

#### – **Temporalidad**

La exención es temporal y personal, ya que subsistirá el beneficio para el sujeto pasivo hasta el momento en que se encuentra contemplada en la legislación, si esta se modifica posteriormente dejara tener vigencia el beneficio concedido en la misma, esta característica tiene una excepción y esta se concreta en el caso de las exenciones cuya normativa se encuentra determinada en la Constitución Política de la República de Guatemala, por la jerarquía de la ley, una norma ordinaria no puede suprimir los beneficios establecidos en la Carta Magna.

La temporalidad de la exención ordinaria por lo tanto se encuentra determinada por la vigencia de la ley, mientras que las constitucionales se encuentran sujetas a la temporalidad de la Constitución, como ejemplo de lo anterior con la derogatoria del Decreto número 32-95 del Congreso de la República de Guatemala, que contenía la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, quedaron derogadas las exenciones en ese Decreto otorgara. En el mismo contexto, la exención otorgada a la Confederación Deportiva Autónoma en el Artículo 92 de la Constitución Política de la

República de Guatemala es constitucional, por lo tanto su temporalidad está determinada en la vigencia de la misma constitución, y mientras ésta esté vigente el derecho al beneficio otorgado existirá constitucionalmente, aunque existen muchas personas que no están de acuerdo con esta exención por no encontrar justificación para la misma y por las múltiples denuncias de actos de corrupción de esta entidad.

Debido a la importancia de este capítulo de investigación, se señaló el aspecto doctrinario de la exención tributaria, así como el aspecto jurídico, dando a conocer los elementos del mismo, los cuales son esenciales para su funcionamiento, así como las razones que justifica la exención, y por último a su clasificación y características.



## CONCLUSIONES

1. En Guatemala, desde hace algún tiempo el gasto en que incurre el Estado para la prestación de servicios y el funcionamiento de sus instituciones presenta una variable anual pero no es acorde a la realidad, es decir existe un gasto mayor de funcionamiento y el de inversión es menor, no alcanzando los objetivos establecidos y alejándose cada vez más de la realización del bien común.
2. El derecho tributario se ha manifestado desde las primeras civilizaciones, otorgando poder al Estado para obtener riqueza derivada de los tributos pagados por la sociedad, para el caso de Guatemala existe una débil tributación derivado de los escasos controles a nivel nacional perdiéndose la mayoría de éstos perjudicando el presupuesto de funcionamiento de los gobiernos.
3. La mala administración de los tributos y el impago de los mismos perjudica el funcionamiento tanto de los organismos de Estado como de las instituciones del mismo, generando con ello una serie de efectos negativos que afectan de manera directa a la sociedad guatemalteca porque se presenta cada vez menos capacidad económica.



4. Para el caso de Guatemala, el Organismo Legislativo es el encargado de emitir disposiciones que contengan la creación, ampliación y modificación en lo referente a los tributos de observancia nacional, para el efecto, se considera que en la mayoría de casos se crea el tributo pero no el mecanismo ni la forma de recaudación para realizarlo de forma efectiva complicándose dicha actuación para el Estado que repercute en el impago de los tributos regulados.
  
5. La exención tributaria, constituye un beneficio que el Estado otorga en forma indefinida para no pagar tributos, generalmente a personas jurídicas y organismos internacionales, lo que constituyen implicaciones de carácter económico en perjuicio del Estado, pues en muchas ocasiones ese derecho ha sido mal usado y abusado teniendo efectos negativos en la economía nacional.



## RECOMENDACIONES

1. El Organismo Ejecutivo y la Superintendencia de Administración Tributaria, deben unificar criterios y crear mecanismos que faciliten la recaudación con el objeto que la política fiscal empleada sea efectiva obteniendo los tributos necesarios para cubrir las necesidades tanto de funcionamiento como de inversión estatal y con ello alcanzar el bien común de todos los habitantes.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria debe de implementar un mecanismo de control y fiscalización con más medidas coercitivas para la obtención de tributos, sancionando a los contribuyentes que incumplan con el pago de los mismos, además la inhabilitación de los emisores de tributos es una herramienta que puede ser utilizada para la recaudación.
3. La Contraloría General de cuentas debe crear herramientas modernas para su actividad fiscalizadora, tomando en cuenta que el Gobierno y las instituciones utilizan recursos estatales que son los tributos recaudados, pero se debe contar con una nueva política institucional que contribuya a que no se malgaste el presupuesto y se invierta lo suficiente para el desarrollo del país.



4. El Organismo Legislativo, debe aumentar los considerados candados para el uso de los tributos con el objeto de aumentar la certeza del destino al cual deben llegar los mismos y establecer con claridad los mecanismos de recaudación efectiva para los nuevos o la ampliación de los ya existentes en las disposiciones legales respectivas.
  
5. El Estado junto con la Superintendencia de Administración Tributaria deben realizar un análisis de las instituciones, personas y entidades que se poseen el beneficio de la exención tributaria con el objeto de determinar quienes pueden aportar una parte de su ganancia o en su caso contribuir de alguna forma a la recaudación de tributos para el Estado con el objeto de aumentar la economía nacional.



## BIBLIOGRAFÍA

BIELSA, Rafael. **Derecho administrativo**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma. 1956.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1977.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1994.

DE JUANO, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Molachino, 1964.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México: Ed. Porrúa, 1981.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma. 1962.

<http://www.buenastareas.com/ensayos/La-Tributacion/2207592.html> Consultado el 4 de Septiembre de 2014

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo-Perrot, 1970.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. México: Ed. Porrúa, 1991.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2012.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 2000.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. México: Ed. Porrúa, 1976.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. Chile: Ed. Jurídica de Chile, 1964.



VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1982.

**Legislación:**

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

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

**Código Penal,** Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

**Código Procesal Penal,** Decreto Número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria,** Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado,** Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley del Impuesto Sobre la Renta,** Decreto Número 10-2010 del Congreso de la República de Guatemala.

**Ley de Impuesto Único sobre Inmuebles,** Decreto Número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala.

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